Ionel BOSTAN

Proceduri privind auditul public financiar și al performanței

TIPO MOLDOVA

Scanned with OKEN Scanner

Coperta: *Cristian Almăşanu*

Redactor: *Aurel Ştefanachi*

ISBN 978-973-168-214-3

© Tipo Moldova

Editura Tipo Moldova este acreditată de Consiliul Naţional al Cercetării Ştiinţifice din Învăţământul Superior (C.N.C.S.I.S.)

Iaşi, 2010

Tipo Moldova,
E-mail: office@tipomoldova.ro

Scanned with OKEN Scanner

657.6
B71

Ionel BOSTAN

Proceduri privind auditul public financiar şi al performanţei

Scanned with OKEN Scanner

CUPRINS

Acronime **10**

Cap. 1 Auditul public extern în contextul integrării europene 11

1.1. Preliminarii privind modificările recente ale cadrului normativ aplicabil activității de audit public extern **11**

1.2. Regimul juridic privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi a României, unica instituție de audit public extern **14**

1.2.1. Elemente ale managementului instituțional 16
1.2.2. Competența și atribuțiile Curții de Conturi 22
1.2.3. Certificarea conturilor 26
1.2.4. Atributii de raportare, avizare și alte competențe 27
1.2.5. Numirea și statutul personalului Curții de Conturi 29

1.3. Competențe privind soluționarea refuzului de viză CFPD **56**

1.4. Abateri și sancțiuni **58**

Cap. 2 Exercitarea activităților specifice Curții de Conturi și valorificarea rezultatelor 61

Scanned with OKEN Scanner

2.1. Organizarea, efectuarea controlului, întocmirea actelor de control şi valorificarea constatărilor înscrise în actele de control.....61

2.1.1. Organizarea şi efectuarea controlului 61
2.1.2. Întocmirea actelor de control 66
2.1.3. Valorificarea constatărilor înscrise în actele de control 73

2.2. Organizarea şi efectuarea auditului financiar, întocmirea raportului de audit şi valorificarea constatărilor înscrise în raportul de audit 83

2.2.1. Atribuţiile şi competenţele Curţii de Conturi privind auditul financiar 83
2.2.2. Obiectivele auditului financiar şi certificarea conturilor 84
2.2.3. Organizarea misiunii de audit financiar..... 89
2.2.4. Planificarea auditului financiar..... 90
2.2.5. Execuţia auditului financiar..... 94
2.2.6. Întocmirea raportului de audit financiar 95

2.3. Organizarea şi efectuarea auditului performanţei, întocmirea actelor şi valorificarea constatărilor cuprinse în rapoartele de audit 98

2.3.1. Atribuţiile, misiunea şi scopul auditului performanţei efectuat de Curtea de Conturi 98
2.3.2. Organizarea şi efectuarea auditului performanţei..... 99
2.3.3. Organizarea şi efectuarea auditului public extern de către Autoritatea de Audit asupra fondurilor comunitare nerambursabile şi a cofinanţării naţionale aferente 113

Cap. 3 Standardele de audit ale Curţii de Conturi a României 121

3.1. Prezentare generală 121

3.1.1. Standardele internaţionale de audit..... 121

Scanned with OKEN Scanner

3.1.2. Conceptul privind *„cele mai bune practici"* în activitatea de audit a Curţii de Conturi a României 122

3.1.3. Structura standardelor de audit. Postulatele de bază ale Curţii de Conturi a României, adoptate după Standardele de audit INTOSAI 123

3.2. Standardele generale de audit.....130

3.2.1 Independenţa..... 130

3.2.2. Competenţa..... 132

3.2.3 Confidenţialitatea..... 133

3.2.4. Preocuparea 133

3.2.5. Obiective şi responsabilităţi..... 134

3.3. Standardele de audit specifice etapei de planificare..135

3.3.1. Înţelegerea activităţii entităţii auditate..... 135

3.3.2. Materialitatea 136

3.3.3. Evaluarea sistemului de control intern 138

3.3.4. Evaluarea riscurilor..... 140

3.3.5. Auditarea într-un mediu informatizat 143

3.3.6. Eşantionarea..... 143

3.3.7. Planul de audit 145

3.4. Standardadele specifice etapei de execuţie 148

3.4.1. Probe de audit 148

3.4.2. Proceduri de audit..... 149

3.4.3. Documentarea în activitatea de audit..... 152

3.4.4. Revizuirea..... 153

3.5. Standardele de audit specifice etapei de raportare....155

3.5.1 Structura şi conţinutul rapoartelor de audit 155

3.5.2. Opinia de audit..... 158

3.5.3. Constatări, concluzii şi recomandări 158

3.5.4. Scrisoarea către management 159

3.5.5. Evenimente ulterioare..... 159

Scanned with OKEN Scanner

3.5.6. Valorificarea rapoartelor de audit 159

3.6. Alte standarde de audit 159

3.6.1. Asigurarea calității în activitatea de audit 159
3.6.2. Neregularități, fraudă și eroare 163
3.6.3. Auditul sistemelor informatice 165
3.6.4. Utilizarea muncii altor auditori și/sau experți 166
3.6.5. Considerații cu privire la legi și reglementări (legalitate și regularitate) 167

Cap. 4 Procedura realizării auditului financiar 169

4.1.1. Înțelegerea entității auditate 170
4.1.2. Determinarea materialității 171
4.1.3. Estimarea erorilor din situațiile financiare și calcularea preciziei 175
4.1.4. Divizarea situațiilor financiare în categorii de operațiuni economice 176
4.1.5. Evaluarea riscurilor 176
4.1.6. Decizia privind abordarea auditului 195
4.1.7. Pregătirea planului de audit 219
4.1.8. Revizuirea planului de audit 222

4.2. Execuția 223

4.2.1. Evaluarea, inclusiv investigarea erorilor și slăbiciunilor controlului intern în timpul auditului 223
4.2.2. Raportarea concluziilor semnificative către entitatea auditată în timpul auditului 224
4.2.3. Evaluarea rezultatelor procedurilor analitice 225
4.2.4. Evaluarea rezultatelor procedurilor directe de fond 226

4.3. Raportarea 244

4.3.1. Respectarea standardelor de raportare 244
4.3.2. Conținutul Raportului de Audit 245
4.3.3. Revizuirea 255

Scanned with OKEN Scanner

Cap. 5 Procesul auditului performanţei..... 257

5.1. Strategia privind auditarea performanţei. Selectarea studiilor.....258

5.1.1. Rolul şi importanţa stabilirii strategiei privind auditul performanţei..... 258

5.1.2. Selectarea temelor pentru studii 259

5.2. Planificarea misiunilor de audit.....264

5.2.1. Importanţa planificării 264

5.2.2. Studiul preliminar 265

5.3. Execuţia. Realizarea studiului complet.....278

5.3.1. Elaborarea planului de audit 279

5.3.2. Metode şi tehnici pentru obţinerea probelor de audit 280

5.3.3. Sintetizarea, analizarea şi interpretarea probelor de audit 297

5.3.4. Consultarea cu entităţile auditate..... 305

5.3.5. Analiza calităţii probelor de audit..... 306

5.3.6. Documentele de lucru 306

5.4. Raportarea 309

5.4.1. Proiectul raportului de audit 310

5.4.2. Elaborarea raportului de audit 314

5.4.3. Revizuirea şi colaţionarea raportului de audit 318

5.4.4. Analiza calităţii raportului de audit 318

Anexe 319

Bibliografie.....341

Scanned with OKEN Scanner

Acronime

CE	- Comunităţile Europene
CECO	- Comunitatea Europeană a Cărbunelui şi Oţelului
CFPD	- Control financiar preventiv delegat
CEE	- Comunitatea Economică Europeană
CIS	- Sistem informaţional computerizat
ECA	- Curtea Europeană a Auditorilor (Curtea de Conturi a UE - European Court of Auditors)
EUROSAI	- Asociaţia Europeană a Instituţiilor Supreme de Audit (European Association of Supreme Audit Institutions)
EURATOM	- Comunitatea Europeană a Energiei Atomice
GAO	- Curtea de Conturi a SUA (United States General Accounting Office)
IFAC	- Federaţia Internaţională a Contabililor
INA	- Instituţii Naţionale de Audit
INTOSAI	- Organizaţia Internaţională a Instituţiilor Supreme de Audit
ISPA	- Instrument pentru Politici structurale de Pre-Aderare
IT	- Tehnologii informaţionale
MPA	- Memorandum General de Planificare a Auditului
NAO – UK	- Oficiul Naţional de Audit Regatul Unit al Marii Britanii şi Irlandei de Nord
OLAF	- Oficiul de Luptă Anti-Fraudă
PAC	- Politica Agricolă Comunitară
PCT	- Programul de cooperare transfrontalieră
PHARE	- Fond de asistenţă financiară al UE (Pologne et Hongrie – Aide a la Reconstruction Economique)
SAI	- Instituţii Supreme de Control
SAPARD	- Program Special de Aderare pentru Agricultură şi Dezvoltare Rurală
SCI	- Standarde de control intern
SEE	- Spaţiul Economic European
SIGC	- Sistemul integrat de gestiune şi control
SIGMA	- Suport for Improvement in Governance and Management in Central and Eastern European Countries
TUE	- Tratatul privind Uniunea Europeană
UE	- Uniunea Europeană

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Cap. 1 Auditul public extern în contextul integrării europene

În conformitate cu Constituția revizuită, Curtea de Conturi se identifică, prin art. 140, alin. 1, drept instituția care „exercită controlul asupra modului de formare, de administrare şi de întrebuințare a resurselor financiare ale statului şi ale sectorului public". Această funcție este specifică instituției supreme de audit, definită de Standardele de audit ale Organizației Internaționale ale Instituțiilor Supreme de Audit (INTOSAI) ca fiind „autoritatea publică a statului, care indiferent de forma de constituire şi organizare, îndeplineşte funcția de audit public, la nivelul cel mai înalt din stat".

1.1. Preliminarii privind modificările recente ale cadrului normativ aplicabil activității de audit public extern

Începând cu luna noiembrie 2008, odată cu noua lege de organizare şi funcționare[1], activitatea Curții de Conturi a României a fost divizată pe trei paliere: control, audit financiar şi audit al performanței. Ca şi până atunci, Curtea[2] exercită controlul asupra modului de formare, de administrare şi de întrebuințare a resurselor financiare ale sectorului public, însă funcția de control se realizează prin proceduri de audit public extern

[1]Legea nr. 217/2008 a adus modificări substanțiale Legii 94/1992 privind organizarea şi funcționarea Curții de Conturi şi a determinat republicarea acesteia în 2009, în varianta sa actualizată, cu modificările şi completările făcute, ca urmare a necesității adaptării legislației românești la recomandările internaționale în domeniu, precum şi la cerințele Uniunii Europene în sfera auditului extern.

[2]*Cf.* I. Coşmănaru (et al.), *Raportul Național asupra Corupției (2009),* pp. 32-34, http://www.transparency.org.ro/politici_si_studii/studii/national_coruptie/2009/NCR2009ro.pdf

prevăzute în standardele proprii de audit, elaborate în conformitate cu standardele de audit internaţionale general acceptate.

Potrivit aceluiaşi act normativ, controlorii financiari dobândesc calitatea de auditori publici externi şi se face distincţie clară între termenul de control, ca activitate prin care se verifică şi se urmăreşte modul de respectare a legii privind constituirea, administrarea şi utilizarea fondurilor publice şi noţiunea de audit public extern, ce include auditul financiar şi auditul performanţei. Auditul financiar este activitatea prin care se urmăreşte dacă situaţiile financiare sunt complete, reale şi conforme cu legile şi reglementările în vigoare, furnizându-se în acest sens o opinie. Auditul performanţei se referă la evaluarea independentă a modului în care o entitate, un program, o activitate sau o operaţiune funcţionează din punctele de vedere ale eficienţei, economicităţii şi eficacităţii.

Entitatea auditată poate fi orice autoritate publică, companie/ societate naţională, regie autonomă, societate comercială la care statul sau o unitate administrativ-teritorială deţine, singur sau împreună, integral sau mai mult de jumătate din capitalul social.

Controalele nu se mai finalizează cu descărcări de gestiune, cum se întâmpla anterior. Potrivit vechii legi, controlorii financiari desemnaţi să verifice conturile întocmeau rapoarte ce conţineau atât constatările şi concluziile lor, cât şi formulări de propuneri de măsuri în legătură cu situaţia conturilor. Aceste rapoarte erau examinate de complete formate din 3 membri, procedura de examinare finalizându-se fie prin descărcare de gestiune, fie prin sesizarea Colegiului jurisdicţional al Curţii sau, după caz, a colegiului jurisdicţional al camerei de conturi, pentru stabilirea răspunderii juridice potrivit legii. În măsura în care se constata săvârşirea unor fapte care, potrivit legii penale, constituiau infracţiuni, completul trebuia să dispună sesizarea organelor de urmărire penală competente, suspendând examinarea cazului respectiv.

Odată cu legea republicată, constarea regularităţii conturilor echivalează cu emiterea unui certificat de conformitate către entitatea auditată. În caz contrar, adică în situaţiile în care se constată existenţa unor abateri de la legalitate şi regularitate, care au determinat producerea unor prejudicii, acestea sunt comunicate conducerii entităţii publice auditate, urmând ca stabilirea întinderii prejudiciului şi dispunerea măsurilor pentru recuperarea acestuia să revină conducerii entităţii auditate.

În situaţiile în care, în rapoartele de audit, se constată existenţa unor fapte pentru care există indicii că au fost săvârşite cu încălcarea legii penale, conducătorul departamentului respectiv al Curţii de Conturi trebuie să sesizeze organele în drept pentru asigurarea valorificării constatării şi informează entitatea auditată.

Scanned with OKEN Scanner

Auditul financiar, nou introdus în rândul activităţilor Curţii de Conturi, urmăreşte, în principal, exactitatea şi realitatea datelor reflectate în situaţiile financiare, legalitatea stabilirii şi încasării veniturilor statului, unităţilor administrativteritoriale, asigurărilor sociale de stat şi ale instituţiilor publice finanţate integral sau parţial din venituri proprii, autorizarea şi legalitatea modificărilor aduse prevederilor iniţiale ale bugetelor publice, acordarea de la buget sau din fonduri speciale a subvenţiilor şi alocaţiilor pentru investiţii şi utilizarea lor conform destinaţiilor iniţiale, contractarea împrumuturilor, rambursarea ratelor scadente ale acestora şi plata dobânzilor aferente, modul de gestionare a mijloacelor materiale şi băneşti şi asigurarea integrităţii patrimoniului.

Raportul de audit financiar întocmit la finalul verificării trebuie să cuprindă constatările auditorilor publici, precum şi opiniile acestora. În cazul depistării unor nereguli, la final are loc o etapă de conciliere între reprezentanţii camerei de conturi care au efectuat controlul şi cei ce reprezintă entitatea verificată. În condiţiile în care nici după această etapă de conciliere nu se emite un certificat de conformitate, care are rolul de a confirma acurateţea şi veridicitatea datelor din conturile de execuţie verificate, trebuie să fie luate masuri ulterioare de recuperare a prejudiciului şi să se sesizeze, după caz, instanţa sau organele penale competente.

De asemenea, potrivit noilor prevederi, Curtea de Conturi informează organul superior autorităţii publice verificate despre imposibilitatea emiterii certificatului de conformitate şi a motivelor care au stat la baza acestei decizii, şi transmite, daca este cazul, decizia care conţine cererea de suspendare din funcţie a persoanei responsabile şi, dacă se impune, sunt informate Parlamentul, Guvernul şi alte instituţii interesate, care pot dispune măsurile necesare.

O altă atribuţie a Curţii de Conturi, nou introdusă, este auditul performantei utilizării resurselor financiare şi ale sectorului public. Prin constatările şi recomandările făcute în cadrul acestei activităţi, se vizează diminuarea costului resurselor sau sporirea rezultatelor.

Pe parcursul acestei proceduri, ca şi pentru celelalte tipuri de audit, auditorilor publici trebuie să li se asigure, de către entităţile supuse auditului public, accesul neîngrădit la actele, documentele, informaţiile necesare exercitării atribuţiilor lor, urmând ca la finalul procedurii să se întocmească un raport de audit al performanţei. Acesta poate conţine şi recomandările auditorilor în cazul în care s-au găsit soluţii eficiente pentru rezolvarea disfuncţionalităţilor constatate.

Legea actuală include, de asemenea, prevederi asupra Autorităţii de Audit, instituită ca organism fără personalitate juridică, dar independent din punct de vedere operaţional faţă de Curtea de Conturi şi faţă de celelalte

Scanned with OKEN Scanner

autorităţi responsabile cu gestionarea şi implementarea fondurilor comunitare nerambursabile.

Autoritatea de Audit este singura instituţie naţională competentă să efectueze audit public extern asupra fondurilor comunitare. Ea a fost înfiinţată prin Ordonanţa de urgenţă nr. 22/2005 pentru completarea Legii nr. 94/1992 privind organizarea si funcţionarea Curţii de Conturi, aprobată prin Legea nr. 200/2005, în vederea îndeplinirii obligaţiilor ce reveneau României în procesul de integrare europeană.

În principal, Autoritatea de Audit raportează Comisiei Europene asupra modului de utilizare a fondurilor comunitare nerambursabile, iar cele mai semnificative constatări şi recomandări rezultate în urma auditurilor efectuate sunt incluse în raportul public anual al Curţii de Conturi.

1.2. Regimul juridic privind organizarea şi funcţionarea Curţii de Conturi a României, unica instituţie de audit public extern

Potrivit Legii nr. 94/1992 privind organizarea si funcţionarea Curtii de Conturi (Cap. I), republicată în temeiul art. IV din Legea nr. 217/2008 pentru modificarea şi completarea Legii nr. 94/1992 privind organizarea şi functionarea Curţii de Conturi, instituţia exercită controlul asupra modului de formare, de administrare şi de întrebuinţare a resurselor financiare ale statului şi ale sectorului public.

Funcţia de control[1] se realizează prin proceduri de audit public extern prevăzute în standardele proprii de audit, elaborate în conformitate cu standardele de audit internaţionale general acceptate.

Activitatea instituţiei se desfăşoară în mod autonom, în conformitate cu dispoziţiile prevăzute în Constituţie şi în legea sus-menţionată, şi reprezintă România în calitatea sa de instituţie supremă de audit în organizaţiile internaţionale ale acestor instituţii[2].

---

[1]Sediul Curţii de Conturi este în municipiul Bucuresti, iar sediile camerelor de conturi sunt în oraşele reşedinţă de judet şi în municipiul Bucuresti. În unităţile administrativ-teritoriale, funcţiile Curţii de Conturi se exercită prin camerele de conturi judeţene şi a municipiului Bucuresti, *structuri fără personalitate juridică*. Paza Curţii de Conturi se asigură la nivel central de Serviciul de Protecţie şi Pază, iar la nivel teritorial, de Jandarmeria Română, în mod gratuit.

[2]Cf. *Ibid.*, art. 7(1), Curtea de Conturi poate să participe la activitatea organismelor internaţionale de specialitate şi să devină membru al acestora. (2) Curtea de Conturi poate colabora cu organismele internaţionale de profil şi poate exercita, în numele lor, controlul asupra gestionării fondurilor puse la dispoziţia României, dacă prin tratate, convenţii sau alte înţelegeri internaţionale se stabileşte această competenţă. Pentru o imagine cât mai completă, a se vedea textul Legii Nr. 94/1992 privind organizarea şi funcţionarea Curţii de Conturi, Republicată în temeiul art. IV din Legea nr. 217/2008

Scanned with OKEN Scanner

Litigiile rezultate din activitatea Curtii de Conturi se soluționează de instanţele judecătoreşti specializate.

În legătură cu programul său de activitate, instituția decide în mod autonom; controalele se inițiază din oficiu şi nu pot fi oprite decât de Parlament şi numai în cazul depăşirii competenţelor stabilite prin lege. Hotărârile Camerei Deputatilor sau ale Senatului, prin care se cere efectuarea unor controale, în limitele competenţelor sale, sunt obligatorii[1]; obiectivele se stabilesc de emitent prin aceeaşi hotărâre şi se aduc la cunoştința celor interesați.

În mod obligatoriu, anual se înaintează Parlamentului un raport[2] asupra conturilor de gestiune ale bugetului general consolidat din exercițiul bugetar expirat, cuprinzând şi neregulile constatate.

În plus, ori de câte ori consideră necesar, instituția transmite Parlamentului şi, prin camerele de conturi județene şi a municipiului Bucuresti, consiliilor locale, județene şi al municipiului Bucuresti, rapoarte în domeniile în care este competentă.

În vederea realizării misiunilor de audit public extern, auditorii au acces neîngrădit la acte, documente, informații (din categoria celor necesare exercitării atribuțiilor lor). Entitățile auditate sunt obligate să transmită actele, documentele, informațiile solicitate, la termenele şi în structura solicitată, şi să asigure accesul auditorilor în sediile acestora.

Autoritățile publice cu atribuții de control financiar, control fiscal, precum şi de control sau de supraveghere prudențială în alte domenii au obligația să efectueze cu prioritate verificări specifice, la solicitarea Curții de Conturi.

---

pentru modificarea şi completarea Legii nr. 94/1992 privind organizarea şi funcționarea Curtii de Conturi, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 724 din 24 octombrie 2008, dându-se textelor o nouă numerotare. Legea nr. 94/1992 a mai fost republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 116 din 16 martie 2000, iar ulterior a mai fost modificată şi completată prin: Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 78/2001, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 298 din 7 iunie 2001, respinsă prin Legea nr. 101/2002, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 173 din 13 martie 2002; Ordonanta de urgență a Guvernului nr. 101/2001, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 350 din 29 iunie 2001, respinsă prin Legea nr. 100/2002, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 173 din 13 martie 2002; Legea nr. 77/2002, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 104 din 7 februarie 2002; Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 22/2005, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 251 din 25 martie 2005, aprobată cu completări prin Legea nr. 200/2005, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 550 din 28 iunie 2005; Legea nr. 94/1992 a fost abrogată prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 43/2006, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 525 din 19 iunie 2006; prin Decizia Curții Constituționale nr. 544/2006, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 568 din 30 iunie 2006, Curtea Constituțională a declarat ordonanța neconstituțională.

[1]Nicio altă autoritate publică nu o mai poate obliga.

[2]Raportul anual al Curtii de Conturi se publică în Monitorul Oficial al României, Partea a III-a.

Scanned with OKEN Scanner

1.2.1. Elemente ale managementului instituțional[1]

1.2.1.1. Structura organizatorică

Aceasta include departamente, camerele de conturi județene şi a municipiului Bucuresti şi un secretariat general.

Departamentele sunt conduse de câte un consilier de conturi, care îndeplineşte şi funcția de şef de departament, numit de plenul Curții. În cadrul departamentelor pot fi organizate direcții, servicii, birouri şi compartimente de specialitate.

La nivel central, este organizat şi funcționează Secretariatul general, condus de un secretar general, iar atribuțiile compartimentelor din cadrul acestuia se stabilesc de plenul Curții de Conturi.

Camerele de conturi județene şi a municipiului Bucureşti sunt conduse de către un director şi un director adjunct. În structura camerelor de conturi județene pot funcționa servicii şi birouri.

Structura organizatorică a Curții de Conturi, statul de funcții, numărul de posturi de conducere şi de execuție, domeniile de activitate şi atribuțiile departamentelor, ale secretariatului general, precum şi ale celorlalte structuri se stabilesc de plenul Curții de Conturi.

1.2.1.2. Conducerea instituției este asigurată de *plenul Curții de Conturi.* Conducerea executivă se exercită de către *preşedinte*, ajutat de doi vicepresedinți, care sunt consilieri de conturi.

Plenul se compune din 18 membri, numiți de Parlament, care sunt consilieri de conturi. La şedințe pot participa secretarul general, precum şi, în calitate de invitați, specialişti cu înaltă pregătire în diferite domenii de activitate ce intră în competența Curții.

Preşedintele Curții de Conturi conduce şedințele plenului, iar în lipsa preşedintelui, un vicepreşedinte va prezida şedințele. Preşedintele Curții de Conturi şi ceilalți membri ai acesteia sunt independenți în exercitarea atribuțiilor şi în luarea deciziilor şi respectă principiile conducerii colective, publicității şi transparenței.

Coordonarea activităților desfăşurate în cadrul departamentelor şi al camerelor de conturi județene şi a municipiului Bucureşti se realizează de către consilierii de conturi şi directorii camerelor de conturi, în condițiile normelor şi procedurilor stabilite de Plen.

---

[1]Legea Nr. 94/1992 privind organizarea si functionarea Curtii de Conturi, Cap. II, Republicată în temeiul art. IV din Legea nr. 217/2008 pentru modificarea si completarea Legii nr. 94/1992 privind organizarea si functionarea Curtii de Conturi, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 724 din 24 octombrie 2008.

Scanned with OKEN Scanner

Organizarea şi desfăşurarea activităţilor specifice Curţii de Conturi, precum şi valorificarea actelor rezultate din aceste activităţi se efectuează potrivit regulamentului aprobat de acelaşi Plen (publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I).

1.2.1.2.1. Atribuţiile plenului Curţii de Conturi sunt următoarele:

a) adoptă politicile şi strategiile Curţii de Conturi;

b) aprobă normele proprii privind activitatea specifică a Curţii de Conturi;

c) aprobă manualele de audit şi ghiduri pe domenii specifice, elaborate pe baza normelor proprii ale Curţii de Conturi, precum şi alte norme procedurale;

d) aprobă programele anuale de activitate a Curţii de Conturi;

e) aprobă modul de desfăsurare a unor acţiuni specifice, solicitate prin hotărârile Camerei Deputaţilor sau ale Senatului, care nu sunt deja prevăzute în program;

f) aprobă statul de funcţii al personalului Curţii de Conturi;

g) aprobă denumirea, sfera de activitate şi structura organizatorică a departamentelor Curţii de Conturi;

h) aprobă proiectul de buget al Curţii de Conturi;

i) dezbate şi hotărăşte transmiterea execuţiei bugetului Curţii de Conturi către Parlament;

j) aprobă regulamentul propriu al plenului, regulamentul de organizare şi funcţionare a Curţii de Conturi, regulamentul concediilor personalului Curţii de Conturi, regulamentul privind organizarea şi desfăşurarea activităţilor specifice Curţii de Conturi, precum şi valorificarea actelor rezultate din aceste activităţi, codul de conduită etică şi profesională a personalului Curţii de Conturi, precum şi alte regulamente specifice;

k) aprobă Statutul auditorului public extern;

l) aprobă structura organizatorică a Curţii de Conturi, numeşte directorii, directorii adjuncţi, şefii de servicii, secretarul general al Curţii de Conturi şi stabileşte atribuţiile acestora, prin fişa postului;

m) aprobă rapoartele prevăzute a fi comunicate Parlamentului;

n) emite avize pentru anumite proiecte de legi;

o) aprobă structura organizatorică a secretariatului general şi atribuţiile compartimentelor din cadrul acestuia;

p) hotărăşte asupra modificării organizării interne a Curţii de Conturi, în limitele legii;

q) solicită periodic şi examinează rapoartele asupra activităţii departamentelor Curţii de Conturi şi a camerelor de conturi;

Scanned with OKEN Scanner

r) examinează şi aprobă propunerea de ordine de zi a şedinţei plenului, formulată de preşedintele Curţii;

s) aprobă lista cuprinzând posturile vacante care urmează a fi scoase la concurs, precum şi tematicile şi organizarea concursurilor pentru ocuparea posturilor vacante;

s) aprobă contractarea de lucrări, bunuri, servicii sau alte prestaţii necesare funcţionării Curţii de Conturi;

t) alte atribuţii stabilite în condiţiile legii.

Plenul Curţii de Conturi îşi exercită atribuţiile în prezenţa a cel putin 2/3 din numărul membrilor săi, iar hotărârile se adoptă cu votul majorităţii membrilor prezenţi.

1.2.1.2.2. Atribuţiile preşedintelui Curţii de Conturi sunt:

a) să reprezinte Curtea de Conturi şi să asigure relaţiile acesteia cu instituţiile şi autorităţile publice şi cu organismele naţionale şi internaţionale de profil;

b) să coordoneze activitatea Curţii de Conturi;

c) să convoace şi să prezideze dezbaterile plenului şi să asigure executarea hotărârilor acestuia;

d) să propună ordinea de zi a şedinţelor plenului şi să o supună aprobării acestuia;

e) să urmărească transmiterea către Parlament a rapoartelor Curţii de Conturi;

f) să numească personalul Curţii de Conturi, cu excepţia celui numit de plen, şi să dispună, dacă este cazul, detaşarea sau revocarea din funcţie a acestuia, în condiţiile legii; pentru personalul Autorităţii de Audit, această atribuţie se exercită numai cu acordul preşedintelui acesteia;

g) să exercite acţiunea disciplinară şi să aplice sancţiuni în cazurile prevăzute de Codul etic al profesiei;

h) să comunice posturile vacante de membri ai Curţii de Conturi către Parlament, pentru luarea de măsuri în vederea ocupării acestora;

i) alte atribuţii ce pot fi stabilite prin regulamentul de organizare şi funcţionare a Curţii de Conturi.

Atribuţiile vicepreşedinţilor şi consilierilor de conturi se stabilesc şi se aprobă prin regulamentul propriu de plenul Curţii de Conturi, la propunerea preşedintelui acesteia.

În exercitarea atribuţiilor sale, preşedintele Curţii de Conturi emite ordine.

Scanned with OKEN Scanner

1.2.1.3. Autoritatea de Audit

În vederea îndeplinirii unor obligaţii în domeniul auditului extern, ce revin României în calitate de stat membru al Uniunii Europene, este organizată şi funcţionează Autoritatea de Audit pentru fondurile nerambursabile de preaderare acordate României de Uniunea Europeană prin programele PHARE, ISPA si SAPARD, pentru fondurile structurale şi de coeziune, pentru Fondul European de Garantare în Agricultură, pentru Fondul European pentru Agricultură şi Dezvoltare Rurală, pentru Fondul European pentru Pescuit, precum şi pentru fondurile ce vor fi acordate în perioada postaderare.

Autoritatea de Audit este un organism independent din punct de vedere operaţional faţă de Curtea de Conturi şi faţă de celelalte autorităţi responsabile cu gestionarea şi implementarea fondurilor comunitare nerambursabile, cu sediul în municipiul Bucuresti. În teritoriu, are structuri regionale organizate în judeţele în care îşi desfăşoară activitatea agenţii, autorităţi de management şi/sau organismele intermediare care gestionează fondurile comunitare.

Organismul în cauză are atribuţii şi proceduri de lucru proprii, fiind singura autoritate naţională competentă să efectueze audit public extern, în conformitate cu legislaţia comunitară şi naţională, asupra fondurilor externe.

În conformitate cu prevederile legislaţiei comunitare şi naţionale, cu standardele de audit acceptate pe plan internaţional, Autoritatea de Audit efectuează audit de sistem şi audit al operaţiunilor.

Principalele atribuţii ale acestui organism sunt următoarele:

a) evaluarea conformităţii sistemelor de management şi control pentru programele operaţionale cofinanţate prin instrumentele structurale şi prin Fondul European pentru Pescuit, cu prevederile legale comunitare;

b) verificarea, pe bază de eşantion reprezentativ, a cheltuielilor declarate de autorităţile responsabile cu gestionarea şi implementarea fondurilor comunitare;

c) raportarea anuală privind compatibilitatea sistemelor de management şi control ale autorităţilor responsabile cu gestionarea şi implementarea fondurilor comunitare, referitor la capacitatea acestora de a asigura conformitatea operaţiunilor cu reglementările comunitare;

d) verificarea existenţei şi corectitudinii elementului de cofinanţare naţional;

e) eliberarea certificatelor de audit privind conturile anuale ale agenţiilor de plăţi, precum şi pentru contul Euro SAPARD, în ceea ce priveşte integralitatea, acurateţea şi veridicitatea acestor conturi;

f) emiterea opiniei asupra declaraţiei de asigurare, emise de agenţiile de plăţi pentru agricultură şi dezvoltare rurală;

Scanned with OKEN Scanner

g) emiterea declaraţiilor de închidere, însoţite de rapoarte de audit, pentru fiecare program sau măsură, finanţate din fondurile comunitare;

h) urmărirea respectării criteriilor de acreditare a autorităţilor responsabile cu gestionarea şi implementarea fondurilor comunitare nerambursabile, destinate agriculturii şi dezvoltării rurale, pe toată perioada de implementare tehnică şi financiară a acestora;

i) urmărirea modului de implementare de entităţile auditate a recomandărilor formulate ca urmare a acţiunilor de audit efectuate de Autoritatea de Audit.

Este important de reţinut că pentru fondurile comunitare nerambursabile, destinate susţinerii agriculturii şi dezvoltării rurale, Autoritatea de Audit îndeplineşte rolul de organism de certificare.

Totodată raportează Comisiei Europene asupra modului de utilizare a fondurilor comunitare nerambursabile, iar principalele constatări şi recomandări rezultate în urma auditurilor efectuate sunt incluse în raportul public anual al Curţii de Conturi.

Autoritatea de Audit are acces neîngrădit la acte, documente şi informaţii necesare exercitării atribuţiilor sale, oricare ar fi persoanele juridice sau fizice deţinătoare. De asemenea, poate încheia contracte cu societăţi specializate sau cu experţi autorizaţi pentru realizarea unor activităţi, în vederea îndeplinirii atribuţiilor sale.

Fondurile necesare îndeplinirii atribuţiilor specifice se asigură de la bugetul de stat şi sunt reflectate distinct în bugetul Curţii de Conturi. Structura organizatorică, numărul de personal şi statul de funcţii se aprobă de plenul Curţii de Conturi, la propunerea preşedintelui Autorităţii de Audit[1].

În scopul realizării atribuţiilor sale, conducerea acestui organism poate angaja şi personal de altă specialitate decât cea economică.

Coordonarea şi atribuţiile structurilor centrale şi regionale din aparatul propriu al Autorităţii de Audit şi ale personalului de la nivel central şi regional se stabilesc prin regulamentul propriu de organizare şi funcţionare (parte integrantă a regulamentului de organizare şi funcţionare a Curţii de Conturi).

[1]Potrivit art. 17(1,2), din legea susmenţionată, salarizarea personalului din cadrul Autorităţii de Audit se face în conformitate cu legislaţia privind salarizarea personalului din cadrul Curţii de Conturi şi cu prevederile Legii nr. 490/2004 privind stimularea financiară a personalului care gestionează fonduri comunitare, cu modificările ulterioare. Preşedintele şi vicepreşedintele Autorităţii de Audit au dreptul la o indemnizaţie de conducere care, împreună cu indemnizaţia de bază, nu poate depăşi salariul lunar maxim ce se acordă personalului de specialitate din cadrul Autorităţii de Audit.

Scanned with OKEN Scanner

Conducerea este asigurată de un preşedinte (care emite decizii şi instrucţiuni) şi doi vicepreşedinţi numiţi de Parlament dintre consilierii de conturi, pentru perioada mandatului de consilier de conturi pentru care aceştia au fost numiţi. Mandatul nu poate fi reînnoit.

Atribuţiile *preşedintelui* sunt, în principal, următoarele:

a) aprobă rapoartele de audit şi semnează opiniile de audit privind evaluarea conformităţii sistemelor de management şi control cu prevederile legale comunitare, pentru programele operaţionale cofinanţate prin instrumentele structurale şi prin Fondul European pentru Pescuit;

b) aprobă rapoartele de audit şi semnează opiniile de audit de operaţiuni, ca urmare a verificării cheltuielilor declarate de autorităţile responsabile cu gestionarea şi implementarea fondurilor comunitare;

c) aprobă rapoartele anuale privind compatibilitatea sistemelor de management şi control ale autorităţilor responsabile cu gestionarea şi implementarea fondurilor comunitare, referitor la capacitatea acestora de a asigura conformitatea operaţiunilor cu reglementările comunitare;

d) aprobă rapoartele de verificare a existenţei şi corectitudinii elementului de cofinanţare naţională;

e) semnează certificatele de audit privind conturile anuale ale agentiilor de plăţi, precum şi pentru contul Euro SAPARD, în ceea ce priveşte integralitatea, acurateţea şi veridicitatea acestor conturi;

f) semnează opiniile asupra declaraţiilor de asigurare, emise de agentiile de plăţi pentru agricultură şi dezvoltare rurală;

g) semnează declaraţiile de închidere şi aprobă rapoartele de audit, pentru fiecare program sau măsură, finanţate din fondurile comunitare;

h) reprezintă Autoritatea de Audit şi asigură relaţiile acesteia cu instituţiile şi autorităţile publice naţionale şi comunitare, precum şi cu organismele naţionale şi internaţionale de profil;

i) aprobă deplasarea personalului Autorităţii de Audit pentru îndeplinirea atribuţiilor acesteia, inclusiv participarea la diverse reuniuni şi grupuri ale auditorilor din ţară sau străinătate, specifice domeniului gestionării şi controlului fondurilor comunitare;

j) aprobă regulile de procedură ale Autorităţii de Audit privind activitatea specifică a acesteia în ceea ce priveşte auditul fondurilor comunitare;

k) aprobă manualele şi strategiile de audit necesare îndeplinirii cerintelor specifice Autorităţii de Audit, prevăzute în regulamentele comunitare;

l) aprobă şi transmite, după caz, serviciilor Comisiei Europene programele anuale de activitate a Autorităţii de Audit;

Scanned with OKEN Scanner

m) avizează regulamentul propriu de organizare şi funcţionare a Autorităţii de Audit, pe care îl supune aprobării plenului Curţii de Conturi;

n) avizează structura organizatorică şi statul de funcţii ale Autorităţii de Audit, numirea directorilor, a directorilor adjuncţi, a şefilor de serviciu şi le prezintă plenului Curţii de Conturi, în vederea aprobării;

o) aprobă criteriile de promovare a personalului Autorităţii de Audit şi stabileşte atribuţiile acestuia, specifice auditului fondurilor europene, prin fişa postului;

p) aprobă criteriile specifice pentru ocuparea posturilor necesare exercitării auditului fondurilor europene şi scoaterea la concurs a posturilor vacante ale Autorităţii de Audit;

q) informează, semestrial şi ori de câte ori consideră necesar, plenul Curţii de Conturi asupra principalelor constatări rezultate din acţiunile de audit desfăşurate şi asupra măsurilor luate în concordanţă cu reglementările comunitare;

r) prezintă plenului Curţii de Conturi sinteza constatărilor şi a rezultatelor activităţii de audit asupra fondurilor europene, în vederea includerii în raportul public anual ce se înaintează Parlamentului.

1.2.2. Competenţa şi atribuţiile Curţii de Conturi[1]

1.2.2.1. Competenţe

Curtea de Conturi exercită funcţia de control asupra modului de formare, de administrare şi de întrebuinţare a resurselor financiare ale statului şi ale sectorului public, furnizând Parlamentului şi, respectiv, unităţilor administrativ-teritoriale rapoarte privind utilizarea şi administrarea acestora, în conformitate cu principiile legalităţii, regularităţii, economicităţii, eficienţei şi eficacităţii.

În acelaşi timp, instituţia poate exercita auditul performanţei asupra gestiunii bugetului general consolidat, precum şi a oricăror fonduri publice.

Activitatea de audit extern se desfăşoară cu respectarea normelor proprii, adoptate pe baza standardelor de audit internaţionale general acceptate.

Prin constatările şi recomandările sale, auditul performanţei urmăreşte diminuarea costurilor, sporirea eficienţei utilizării resurselor şi îndeplinirea obiectivelor propuse.

[1] *Cf.* Prevederi incluse în Cap. III, din Legea Nr. 94/1992 privind organizarea şi funcţionarea Curţii de Conturi, Republicată în temeiul art. IV din Legea nr. 217/2008 pentru modificarea şi completarea Legii nr. 94/1992 privind organizarea şi funcţionarea Curţii de Conturi, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 724 din 24 octombrie 2008.

Scanned with OKEN Scanner

1.2.2.2. Domenii care intră sub incidenţa atribuţiilor specifice ale Curţii de Conturi

În cadrul competenţelor arătate mai sus, Curtea de Conturi îşi desfăşoară atribuţiile specifice asupra următoarelor domenii:

a) formarea şi utilizarea resurselor bugetului de stat, ale bugetului asigurărilor sociale de stat şi ale bugetelor unităţilor administrativ-teritoriale, precum şi mişcarea fondurilor între aceste bugete;

b) constituirea şi utilizarea celorlalte fonduri publice componente ale bugetului general consolidat;

c) formarea şi gestionarea datoriei publice şi situatia garanţiilor guvernamentale pentru credite interne şi externe;

d) utilizarea alocaţiilor bugetare pentru investiţii, a subventiilor şi transferurilor şi a altor forme de sprijin financiar din partea statului sau a unităţilor administrativ-teritoriale;

e) constituirea, administrarea şi utilizarea fondurilor publice de către autorităţile administrative autonome şi de către institutiile publice înfiinţate prin lege, precum şi de organismele autonome de asigurări sociale ale statului;

f) situaţia, evoluţia şi modul de administrare a patrimoniului public şi privat al statului şi al unităţilor administrativ-teritoriale de către instituţiile publice, regiile autonome, companiile şi societătile naţionale, precum şi concesionarea sau închirierea de bunuri care fac parte din proprietatea publică;

g) constituirea, utilizarea şi gestionarea resurselor financiare privind protecţia mediului, îmbunătăţirea calităţii condiţiilor de viaţă şi de muncă;

h) alte domenii în care, prin lege, s-a stabilit competenţa Curţii.

1.2.2.3. Categorii de entităţi publice auditate

Activităţile specifice ale instituţiei vizează următoarele categorii de entităţi publice:

a) statul şi unităţile administrativ-teritoriale, în calitate de persoane juridice de drept public, cu serviciile şi institutiile lor publice, autonome sau neautonome;

b) Banca Naţională a României;

c) regiile autonome;

d) societăţile comerciale la care statul, unităţile administrativ-teritoriale, instituţiile publice sau regiile autonome deţin, singure sau împreună, integral sau mai mult de jumătate din capitalul social;

Scanned with OKEN Scanner

e) organismele autonome de asigurări sociale sau de altă natură, care gestionează bunuri, valori sau fonduri, într-un regim legal obligatoriu, în condițiile în care prin lege sau prin statutele lor se prevede acest lucru.

Curtea de Conturi poate hotărî desfășurarea activităților stabilite de lege și la alte persoane decât cele arătate, care:

a) beneficiază de garanții guvernamentale pentru credite, de subvenții sau alte forme de sprijin financiar din partea statului, a unităților administrativ-teritoriale, a altor instituții publice;

b) administrează, în temeiul unui contract de concesiune sau de închiriere, bunuri aparținând domeniului public sau privat al statului ori al unităților administrativ-teritoriale;

c) administrează și/sau utilizează fonduri publice, în sensul Legii nr. 94/1992 privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi, republicată, verificările urmând a se efectua numai în legătură cu legalitatea administrării și/sau utilizării acestor fonduri.

Controlul execuției bugetelor Camerei Deputaților, Senatului, Administrației Prezidențiale, Guvernului, Înaltei Curți de Casație și Justiție, Curții Constitutionale, Consiliului Legislativ și Avocatului Poporului se exercită exclusiv de Curtea de Conturi.

Notă: *Controlul bugetului Curtii de Conturi se exercită de către o comisie instituită în acest scop de cele două Camere ale Parlamentului. Instituția supune Parlamentului, spre aprobare, execuția bugetului propus în prima sesiune a fiecărui an, cu avizul comisiei arătate.*

1.2.2.4. Atribuțiile Curții de Conturi

1.2.2.4.1. Auditul financiar

Curtea de Conturi efectuează *auditul financiar* asupra următoarelor conturi de execuție:

a) contul general anual de execuție a bugetului de stat;

b) contul anual de execuție a bugetului asigurărilor sociale de stat;

c) conturile anuale de execuție a fondurilor speciale;

d) conturile anuale de execuție a bugetelor locale, ale municipiului București, ale județelor, ale sectoarelor municipiului București, ale municipiilor, ale orașelor și comunelor;

e) contul anual de execuție a bugetului trezoreriei statului;

f) conturile anuale de execuție a bugetelor instituțiilor publice autonome;

g) conturile anuale de execuție a bugetelor instituțiilor publice finanțate integral sau parțial de la bugetul de stat, de la bugetul asigurărilor sociale de stat, de la bugetele locale și de la bugetele fondurilor speciale;

Scanned with OKEN Scanner

h) conturile anuale de execuţie a bugetelor instituţiilor publice finanţate integral din venituri proprii;

i) contul general anual al datoriei publice a statului;

j) conturile anuale de execuţie a bugetului fondurilor externe nerambursabile;

k) alte conturi de execuţie a unor bugete prevăzute de lege.

Instituţia are competenţă să stabilească limitele valorice minime de la care conturile arătate mai sus sunt supuse controlului său în fiecare exerciţiu bugetar, astfel încât în termenul legal de prescripţie să se asigure verificarea tuturor conturilor.

1.2.2.4.2. Auditul performanţei

Curtea de Conturi efectuează auditul performanţei utilizării resurselor financiare ale statului şi ale sectorului public.

În acest sens, realizează o evaluare independentă asupra economicităţii, eficienţei şi eficacităţii cu care o entitate publică, un program, un proiect, un proces sau o activitate utilizează resursele publice alocate pentru îndeplinirea obiectivelor stabilite.

Auditul performanţei se poate efectua atât la finalul, cât şi pe parcursul desfăşurării proiectelor, programelor, proceselor sau activităţilor. Activitatea în cauză se desfăşoară în conformitate cu metodologia proprie, adoptată pe baza standardelor de audit INTOSAI şi a celor mai bune practici în domeniu, şi se finalizează prin elaborarea unui raport de audit.

Prin constatările şi recomandările făcute, auditul performanţei trebuie să conducă la diminuarea costului resurselor sau la sporirea rezultatelor.

1.2.2.5. Obiective de audit vizate de Curtea de Conturi

Prin verificările sale la entităţile arătate, Curtea de Conturi urmăreşte, în principal:

a) exactitatea şi realitatea situaţiilor financiare, aşa cum sunt stabilite în reglementările contabile în vigoare;

b) evaluarea sistemelor de management şi control la autorităţile cu sarcini privind urmărirea obligaţiilor financiare către bugete sau către alte fonduri publice stabilite prin lege, ale persoanelor juridice sau fizice;

c) utilizarea fondurilor alocate de la buget sau din alte fonduri speciale, conform destinaţiei stabilite;

d) calitatea gestiunii economico-financiare;

e) economicitatea, eficacitatea şi eficienţa utilizării fondurilor publice.

Scanned with OKEN Scanner

Notă: *Instituţia exercită controlul cu privire la respectarea de către autorităţile cu atribuţii în domeniul privatizării a metodelor şi procedurilor de privatizare, prevăzute de lege, precum şi asupra modului în care acestea au asigurat respectarea clauzelor contractuale stabilite prin contractele de privatizare. Curtea de Conturi exercită controlul respectării dispozitiilor legale privind modul de administrare şi întrebuintare a resurselor financiare rezultate din acţiunile de privatizare, indiferent de momentul în care s-a desfăşurat procesul de privatizare, prin vânzarea actiunilor deţinute de stat la societăţile comerciale, până la clarificarea tuturor aspectelor.*

1.2.3. Certificarea conturilor

Instituţia în discuţie este singura abilitată legal cu certificarea acurateţei şi veridicităţii datelor din conturile de execuţie verificate; nicio altă autoritate nu are atribuţii de a se pronunţa asupra datelor înscrise în conturile de execuţie, decât provizoriu (Art. 31 din legea susmenţionată).

Auditarea poate fi exercitată la sediul instituţiei sau la fata locului. Auditorii publici externi desemnaţi să auditeze conturile, precum şi celelalte activităţi pentru care Curtea de Conturi are competenţă întocmesc rapoarte în care prezintă constatările şi concluziile, formulează recomandări cu privire la măsurile ce urmează a fi luate şi îsi exprimă opinia faţă de acestea, cu respectarea procedurilor proprii, stabilite prin regulament.

În cazul în care conturile prezentate nu întrunesc conditiile care să facă posibilă verificarea lor, auditorii publici externi le restituie titularilor acestora, fixând termen pentru completarea sau refacerea lor. Dacă titularii conturilor nu se conformează acestei măsuri, completarea sau refacerea conturilor se face pe cheltuiala acestora, de către un expert contabil numit de Curtea de Conturi.

Activitatea de valorificare a rapoartelor de audit se face potrivit *Regulamentului privind organizarea şi desfăşurarea activităţilor specifice Curţii de Conturi, precum şi valorificarea actelor rezultate din aceste activităţi.*

În situatia în care se constată regularitatea conturilor, se emite certificatul de conformitate şi se comunică entităţii auditate.

În situaţiile în care se constată existenţa unor abateri de la legalitate şi regularitate, care au determinat producerea unor prejudicii, se comunică conducerii entităţii publice auditate această stare de fapt. Stabilirea întinderii prejudiciului şi dispunerea măsurilor pentru recuperarea acestuia devin obligaţie a conducerii entităţii auditate.

În situaţiile în care în rapoartele de audit se constată existenţa unor fapte pentru care există indicii că au fost săvârşite cu încălcarea legii penale,

Scanned with OKEN Scanner

conducătorul departamentului sesizează organele în drept pentru asigurarea valorificării constatării şi informează entitatea auditată.

Atunci când se constată imposibilitatea întocmirii unui raport de audit, se dispune entității auditate completarea şi/sau refacerea conturilor verificate.

Notă: *Certificarea contului verificat nu constituie temei pentru exonerarea de răspundere juridică. Entitatea auditată poate face obiecţii scrise la constatările din rapoartele întocmite de auditorii publici externi, în termen de 15 zile de la data primirii acestora. Obiecţiile formulate se depun la sediul instituţiei din care face parte auditorul public extern şi vor fi avute în vedere la valorificarea constatărilor. Pentru motive întemeiate, în termen de un an de la data la care s-a certificat contul verificat, procedura examinării contului poate fi redeschisă.*

1.2.4. Atributii de raportare, avizare şi alte competenţe

1.2.4.1. Atribuţii de raportare

În termen de 6 luni de la primirea conturilor asupra cărora este obligată prin lege să exercite auditarea (prevăzute la art. 26 din legea susmenţionată), Curtea de Conturi elaborează Raportul public anual, destinat informării Parlamentului.

În privinţa rapoartelor anuale referitoare la finantele publice locale, acestea sunt înaintate de către camerele de conturi judeţene autorităţilor publice deliberative ale unităţilor administrativ-teritoriale.

Raportul public anual cuprinde: observaţiile Curtii de Conturi asupra conturilor de execuţie a bugetelor supuse controlului său; concluziile degajate din controalele dispuse de Camera Deputaţilor sau de Senat sau efectuate la regii autonome, societăţi comerciale cu capital integral sau majoritar de stat şi la celelalte persoane juridice supuse controlului Curţii; încălcările de lege constatate şi măsurile de tragere la răspundere luate ş.a.

Menţionăm că noile modificări legislative permit instituţiei să înainteze Parlamentului sau, prin camerele de conturi judeţene, autorităţilor publice deliberative ale unităţilor administrativ-teritoriale rapoarte pe domeniile în care este competentă, ori de câte ori consideră necesar.

1.2.4.2. Atribuţii de avizare

Curtea de Conturi avizează:

a) la cererea Senatului sau a Camerei Deputaţilor, proiectul bugetului de stat şi proiectele de lege în domeniul finantelor şi al contabilităţii publice sau prin aplicarea cărora ar rezulta o diminuare a veniturilor sau o majorare a cheltuielilor aprobate prin legea bugetară;

Scanned with OKEN Scanner

b) înființarea de către Guvern sau ministere a unor organe de specialitate în subordinea lor.

1.2.4.3. Alte competențe

Curtea de Conturi mai are următoarele atribuții:

a) să evalueze activitatea de control financiar propriu şi de audit intern a persoanelor juridice controlate;

b) să solicite organelor de control financiar, fiscal, inclusiv de inspecție bancară ale Băncii Naționale a României, verificarea, cu prioritate, a unor obiective, în cadrul atribuțiilor lor legale;

c) să ceară şi să utilizeze, pentru exercitarea funcțiilor sale de control şi de audit, rapoartele celorlalte organisme cu atribuții de control financiar, fiscal, audit intern şi inspecție bancară;

d) să ceară unor instituții specializate ale statului, ori de câte ori este necesar, să efectueze verificări de specialitate care să contribuie la clarificarea unor constatări.

Persoanele juridice supuse controlului Curții de Conturi sunt obligate să transmită acesteia, până la sfârşitul trimestrului I pentru anul precedent, raportul privind desfăsurarea şi realizarea programului de audit intern.

Instituția are şi sarcina de a dezvolta colaborarea cu structurile de audit intern de la nivelul persoanelor juridice, în vederea asigurării complementarității şi a creşterii eficienței activității de audit.

În baza constatărilor sale, Curtea de Conturi stabileşte:

a) suspendarea aplicării măsurilor care contravin reglementărilor legale din domeniul financiar, contabil si fiscal;

b) blocarea fondurilor bugetare sau speciale, atunci când se constată utilizarea nelegală sau ineficientă a acestora;

c) înlăturarea neregulilor constatate în activitatea financiar-contabilă sau fiscală controlată.

Tot în cadrul competențelor instituției o regăsim şi pe aceea de a cere celor în drept suspendarea din funcție, în conditiile legii, a persoanelor acuzate de săvârşirea de fapte cauzatoare de prejudicii importante sau a unor abateri grave cu caracter financiar, constatate în urma controalelor sau a auditurilor efectuate, până la soluționarea definitivă a cauzelor în care sunt implicate.

Scanned with OKEN Scanner

1.2.5. Numirea şi statutul personalului Curţii de Conturi

1.2.5.1. Membrii Curţii de Conturi (Consilieri de conturi)

Potrivit prevederilor incluse în Cap. V, din Legea Nr. 94/1992 privind organizarea şi funcţionarea Curţii de Conturi, republicată în temeiul art. IV din Legea nr. 217/2008 pentru modificarea şi completarea Legii nr. 94/1992 privind organizarea şi funcţionarea Curţii de Conturi, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 724 din 24 octombrie 2008, membrii Curţii de Conturi sunt numiţi de Parlament.

Propunerile sunt făcute de comisiile permanente pentru buget, finanţe şi bănci ale celor două Camere, pentru un mandat de 9 ani, care nu poate fi prelungit sau înnoit.

Curtea de Conturi se înnoieşte cu o treime din consilierii de conturi numiţi de Parlament, din 3 în 3 ani, începând cu data expirării mandatului actualilor consilieri de conturi în funcţie. Pe perioada exercitării mandatului, aceştia pot fi revocati din funcţiile în care au fost numiţi numai în cazurile şi în condiţiile legii susmenţionate, iar posturile devenite vacante pot fi ocupate doar pentru perioada rămasă până la expirarea mandatului celui a cărui activitate a încetat.

Dintre consilierii de conturi, Parlamentul numeşte preşedinţii şi vicepresedinţii Curţii de Conturi şi ai Autorităţii de Audit.

Condiţiile cerute pentru a fi numirea pe post de consilier de conturi: studii superioare economice sau juridice, vechime de minimum 10 ani în specialitatea studiilor absolvite şi pregătire profesională temeinică.

Membrii Curţii de Conturi sunt independenti în exercitarea mandatului lor şi inamovibili pe toată durata acestuia; aceştia sunt demnitari de stat şi sunt supusi incompatibilităţilor prevăzute de lege pentru judecători: nu pot face parte din partide politice sau să desfăşoare activităţi publice cu caracter politic, le este interzisă exercitarea, direct sau prin persoane interpuse, a activităţilor de comert, participarea la administrarea ori conducerea unor societăti comerciale sau civile, nu pot fi experţi sau arbitri desemnaţi de parte într-un arbitraj.

Membrii Curţii de Conturi sunt obligaţi:

a) să îşi îndeplinească funcţia încredintată, cu imparţialitate şi cu respectarea Constituţiei;

b) să păstreze secretul deliberărilor şi al voturilor şi să nu ia poziţie publică sau să dea consultaţii în probleme de competenţa Curţii de Conturi;

c) să îşi exprime votul afirmativ sau negativ în adoptarea actelor Curţii de Conturi, abţinerea de la vot nefiind permisă. În caz de vot negativ, acesta trebuie motivat în scris;

Scanned with OKEN Scanner

d) să comunice în scris preşedintelui Curţii orice situaţie care ar putea atrage incompatibilitatea cu mandatul pe care îl exercită;

e) să nu permită folosirea funcţiilor pe care le îndeplinesc în scop de reclamă comercială sau propagandă de orice fel;

f) să se abţină de la orice activitate sau manifestare contrare independenţei şi demnităţii funcţiei lor.

Notă: *Încălcarea gravă a vreuneia din obligaţiile indicate mai sus atrage revocarea din funcţie a celor care au săvârşit-o. Revocarea membrilor Curţii de Conturi se face de Parlament, la propunerea comisiilor de specialitate prevăzute la art. 46 alin. (1) din legea susmenţionată.*

Mandatul de membru al Curţii de Conturi încetează în următoarele situaţii:

a) la expirarea termenului pentru care a fost numit sau în caz de demisie, de pierdere a drepturilor electorale, de demitere de drept ori de deces;

b) în situaţiile de incompatibilitate sau de imposibilitate a exercitării funcţiei mai mult de 6 luni consecutive;

c) în cazul revocării din funcţie.

După încetarea mandatului, în condiţiile legii, consilierii de conturi au dreptul să revină în postul ocupat anterior, dacă numirea lor la Curtea de Conturi s-a făcut de pe un post dintr-o instituţie publică. Pe perioada în care postul este rezervat, acesta poate fi ocupat numai prin contract de muncă pe durată determinată.

Un drept special al persoanelor care au îndeplinit funcţia de consilier de conturi pe durata unui mandat complet îl constituie faptul că beneficiază, la data pensionării, de pensie de serviciu, în cuantumul prevăzut de lege pentru magistraţi.

1.2.5.2. Auditorii publici externi

Personalul de control financiar are calitatea de auditor public extern. Prin sintagma *auditor public extern* se înţelege persoana angajată în cadrul Curţii de Conturi care desfăşoară activităţi specifice de control/audit în sectorul public şi se referă atât la funcţia specifică de auditor public extern, cât şi la funcţiile de director, director adjunct, şef serviciu, şef birou din structurile de control/audit ale Curţii de Conturi.

Pe această funcţie[1] pot fi încadrate persoane cu studii superioare economice, juridice şi de altă specialitate.

[1]Auditorii publici externi se pot constitui într-o asociatie profesională, având ca scop promovarea si dezvoltarea auditului public extern, perfectionarea pregătirii profesionale, cresterea prestigiului profesiei, precum si asigurarea cooperării cu alte organisme similare din tară si din străinătate.

Scanned with OKEN Scanner

Auditorii publici externi se bucură de stabilitate. Aceştia sunt supusi incompatibilităţilor prevăzute de Codul etic al profesiei, aprobat de plenul Curţii de Conturi.

Acelaşi cod stabileşte şi răspunderea disciplinară a auditorilor publici externi, condiţiile şi procedura de aplicare a acesteia. De la data trimiterii în judecată penală, membrii Curţii de Conturi şi auditorii publici externi sunt suspendaţi de drept din funcţiile lor; în caz de condamnare definitivă, ei sunt demişi de drept, iar în caz de achitare, suspendarea încetează.

Personalul de specialitate al Curţii de Conturi, inclusiv cel cu funcţii de conducere, este supus mobilităţii în cadrul aceleiaşi categorii profesionale, prin modificarea raporturilor de serviciu, conform Statutului auditorului public extern, deciziile fiind luate prin hotărâri ale Plenului.

Mobilitatea se realizează pentru eficientizarea activităţii Curţii de Conturi şi în interesul personalului acesteia, pentru dezvoltarea carierei profesionale.

Tot privitor la categoria auditorilor publici, arătăm că personalul cu funcţii de conducere este numit de plenul Curţii de Conturi, iar cel de execuţie, de preşedintele Curtii.

1.2.5.2.1. Statutul auditorului public extern[1] din cadrul Curţii de Conturi a României (Extras)

*[...] **Art. 3.** Funcţia de auditor public extern este o funcţie de interes public, cu un statut special conferit de atribuţiile, răspunderile, complexitatea, riscurile, incompatibilităţile şi interdicţiile care decurg din aplicarea legii, precum şi din regulamentele Curţii de Conturi, elaborate în baza legii.*

***Art. 4.** (1) Auditorul public extern îndeplineşte o funcţie de carieră, care se exercită cu obligativitatea respectării principiilor legalităţii, imparţialităţii, obiectivităţii, subordonării ierarhice şi neutralităţii politice.*

(2) În exercitarea profesiei, auditorul public extern este independent şi nu poate fi supus niciunei îngrădiri sau presiuni de orice tip, având dreptul la opinie profesională.

***Art. 5.** (1) Auditorul public extern, în exercitarea profesiei, se supune Constituţiei, legii de organizare şi funcţionare a Curţii de Conturi, Codului de*

Persoanele care au îndeplinit functia de auditor public extern, pe o durată de cel putin 14 ani în cadrul Curtii de Conturi, beneficiază la data pensionării de pensii de serviciu, în conditiile prevăzute de lege pentru functionarul public parlamentar.

[1] Statutul auditorului public extern este elaborat şi aprobat în baza art. 122 lit. k) din Legea nr. 94/1992, privind organizarea şi funcţionarea Curţii de Conturi, cu modificările şi completările ulterioare. Acesta reglementează raporturile de serviciu dintre Curtea de Conturi a României şi auditorii publici externi, care îşi desfăşoară activitatea în structurile de control/audit ale Curţii de Conturi şi ale Autorităţii de Audit, ca organism independent din punct de vedere operaţional faţă de Curtea de Conturi.

Scanned with OKEN Scanner

conduită etică şi profesională aprobat de plenul Curţii de Conturi, prezentului statut, precum şi altor regulamente sau dispoziţii interne.

(2) Auditorii publici externi îndeplinesc atribuţiile prevăzute în Regulamentul de organizare şi funcţionare al Curţii de Conturi şi care sunt înscrise în fişa postului, respectiv pentru funcţia propriu-zisă de auditor public extern, precum şi pentru funcţiile de director, director adjunct, şef serviciu, şef birou.

(3) Relaţia profesională dintre auditorul public extern şi entitatea controlată/auditată se bazează pe onestitate, probitate, corectitudine, confidenţialitate şi independenţă faţă de aceasta.

***Art. 6.** În exercitarea funcţiei, auditorul public extern se bucură de stabilitate şi protecţie, în condiţiile legii şi ale prezentului statut.*

- ***Incompatibilităţi şi interdicţii***

***Art. 7.** (1) Nu pot fi auditori publici externi ai Curţii de Conturi persoanele care au suferit o condamnare definitivă pentru delapidare, fals, uz de fals, bancrută frauduloasă sau alte infracţiuni.*

(2) Auditorilor publici externi le este interzis:

a) să facă parte din partide politice sau organizaţii asimilate partidelor politice, sau să desfăşoare activităţi publice cu caracter politic;

b) să desfăşoare orice altă funcţie publică sau privată, cu excepţia funcţiilor didactice din învăţământ. Aceste funcţii se pot exercita numai cu respectarea regimului incompatibilităţilor şi a conflictului de interese prevăzute de lege;

c) să exercite direct sau prin persoane interpuse activităţi de comerţ;

d) să participe la administrarea sau conducerea altor entităţi persoane juridice;

e) să fie experţi sau arbitri desemnaţi de părţi într-un arbitraj;

f) să permită folosirea funcţiilor pe care le îndeplinesc în scop de reclamă comercială, publicitate sau propagandă de orice fel sau dobândirea de bani, bunuri sau alte foloase necuvenite, pentru ei sau pentru alte persoane;

g) să se implice în orice activitate sau manifestare care ar prejudicia imaginea şi ar ştirbi prestigiul Curţii de Conturi sau demnitatea funcţiei lor;

h) să formuleze în mod public, fără temei, acuze, reclamaţii, calomnii şi altele asemenea, colegilor, şefilor şi subordonaţilor ierarhici.

***Art. 8.** (1) Auditorii publici externi nu îşi pot exprima public opinia cu privire la acţiuni de control/audit efectuate sau/şi în curs de desfăşurare.*

(2) Auditorii publici externi nu pot da consultaţii scrise sau verbale în probleme de competenţa Curţii de Conturi.

***Art. 9.** Auditorilor publici externi le este interzis să se afle în relaţii profesionale de subordonare ierarhică directă cu alţi auditori publici externi care sunt soţ, soţie sau rude de gradul I şi II. Dacă un auditor public extern se află într-o astfel de situaţie, acesta este obligat s-o aducă de îndată la cunoştinţa conducerii Curţii de Conturi, pentru luarea măsurilor care se impun.*

Scanned with OKEN Scanner

• ***Cariera auditorului public extern***

Dezvoltarea carierei de auditor public extern

Art. 10. *Cariera de auditor public extern cuprinde ansamblul situaţiilor juridice şi efectele produse, care intervin de la data naşterii raportului de serviciu până în momentul încetării acestui raport, în condiţiile legii.*

Art. 11. *Principiile care stau la baza organizării şi dezvoltării carierei în funcţia de auditor public extern sunt următoarele:*

a) competenţa, principiul potrivit căruia persoanele care doresc să acceadă la o funcţie de auditor public extern trebuie să deţină şi să confirme cunoştinţele şi aptitudinile necesare exercitării funcţiei respective;

b) competiţia, principiul potrivit căruia confirmarea cunoştinţelor şi aptitudinilor necesare exercitării funcţiei de auditor public extern, se face prin concurs, examen sau interviu, după caz;

c) egalitatea de şanse, principiul potrivit căruia se recunoaşte posibilitatea accesului la cariera de auditor public extern, a oricărei persoane care îndeplineşte condiţiile stabilite potrivit legii;

d) profesionalismul, principiul potrivit căruia în exercitarea funcţiei, auditorii publici externi, au obligaţia de a dobândi şi a-şi menţine cunoştinţele şi aptitudinile profesionale permanente, care să permită asimilarea celor mai noi cunoştinţe de bună practică, legislaţie şi tehnici în domeniu, precum şi cunoaşterea metodelor de control/audit specifice Curţii de Conturi, în vederea creşterii eficienţei şi calităţii activităţii desfăşurate;

e) motivarea, principiul potrivit căruia, în vederea dezvoltării carierei, Curtea de Conturi identifică şi aplică, în condiţiile legii, instrumente de motivare morală şi materială a auditorilor publici externi şi sprijină iniţiativele privind dezvoltarea profesională individuală a acestora;

f) transparenţa, principiul potrivit căruia Curtea de Conturi pune la dispoziţia tuturor celor interesaţi informaţiile referitoare la accesul în cariera de auditor public extern şi evoluţia în cadrul acesteia.

Art. 12. *Managementul carierei de auditor public extern, se asigură de către:*

a) plenul Curţii de Conturi, prin exercitarea atribuţiilor prevăzute de lege, care au efecte asupra carierei auditorului public extern;

b) conducătorii structurilor din aparatul central şi teritorial de control/audit, cu respectarea principiului egalităţii de şanse şi motivării;

c) auditorul public extern prin aplicarea consecventă a principiilor competenţei şi al profesionalismului, în vederea dezvoltării profesionale individuale.

Art. 13. *(1) Stabilirea posibilităţilor de acces în carieră şi ocuparea funcţiilor de auditor public extern se realizează anual prin Strategia de resurse umane, parte componentă a Strategiei de dezvoltare a Curţii de Conturi.*

Scanned with OKEN Scanner

(2) Organizarea concursurilor sau examenelor pentru ocuparea funcţiilor vacante de auditor public extern se realizează cu aprobarea plenului Curţii de Conturi, pe baza propunerilor structurilor de specialitate.

***Art. 14.** Cariera de auditor public extern se dezvoltă pe categorii de funcţii, pe clase şi grade profesionale (vezi tabele de mai jos), cu îndeplinirea condiţiilor de la art. 17-18, din Statut.*

STRUCTURA PERSONALULUI DE SPECIALITATE

A. FUNCŢII DE EXECUŢIE

Nr. crt.	Denumirea funcţiei deţinute	Nivelul studiilor	Clasa/ Gradul
I. Auditor superior			
1.	**Auditor public extern** cu vechime minimă în specialitate de 12-14 ani	S	I/1
		S	I/2
		S	I/3
II. Auditor principal I			
2.	**Auditor public extern** cu vechime minimă în specialitate de 9-11 ani	S	II/1
		S	II/2
		S	II/3
III. Auditor principal II			
3.	**Auditor public extern** cu vechime minimă în specialitate de 7-8 ani	S	III/1
		S	III/2
		S	III/3

Nr. crt.	Denumirea funcţiei deţinute	Nivelul studiilor	Clasa/ Gradul
IV. Auditor asistent			
1.	**Auditor public extern-asistent** cu vechime minimă în specialitate de 5-6 ani	S	-/1
2.	cu vechime minimă în specialitate de 3-4 ani	S	-/2
3.	cu vechime minimă în specialitate de până la 2 ani	S	-/3

B. FUNCŢII DE CONDUCERE

Nr. crt.	Denumirea funcţiei	Nivelul studiilor	Clasa/ Gradul

Scanned with OKEN Scanner

1.	**Director:** cu vechime minimă în specialitate de 10 ani	S	-/1
		S	-/2
		S	-/3
2.	**Director adjunct:** cu vechime minimă în specialitate de 8 ani	S	-/1
3.	**Şef serviciu** cu vechime minimă în specialitate de 7 ani	S	-/1
4.	**Şef birou:** cu vechime minima în specialitate de 6 ani	S	-/1

Notă: Pentru ocuparea unei funcţii de conducere în cadrul Autorităţii de Audit, inclusiv la nivelul structurilor sale regionale, este necesară o vechime minimă de 5 ani în funcţia de auditor public extern. La stabilirea vechimii în specialitate se va lua în calcul şi 1/2 din vechimea avută în funcţii economice prevăzute cu studii medii, postliceale sau superioare de scurtă durată.

Art. 15. *(1) Pentru urmărirea carierei profesionale, la angajarea în Curtea de Conturi a auditorului public extern se constituie un dosar profesional, inclus în dosarul de personal, care cuprinde:*

a) documentul de numire în funcţie şi documentul de atestare a studiilor;

b) documentele privind evaluarea anuală a activităţii, promovările în funcţii, clase sau grade profesionale, precum şi sancţiunile aplicate, ordonate cronologic şi fără discontinuităţi;

c) documente care atestă perfecţionarea profesională pe parcursul carierei;

d) documente privind conferirea de distincţii, medalii etc.;

e) alte documente relevante care să ateste activitatea desfăşurată.

(2) Auditorul public extern îşi poate consulta dosarul de personal, iar la cerere, i se eliberează copii după actele existente, care nu conţin informaţii clasificate, în condiţiile legii.

Recrutarea, evaluarea şi promovarea auditorilor publici externi

Art. 16. *(1) Funcţiile de auditor public extern se grupează astfel:*

a) auditor superior- funcţiile de auditor public extern clasa I, gradele 1, 2 şi 3;

b) auditor principal I- funcţiile de auditor public extern clasa a II-a gradele 1, 2 şi 3;

c) auditor principal II- funcţiile de auditor public extern clasa a III-a gradele 1,2 şi 3;

d) auditor asistent- funcţiile de auditor public extern asistent, gradele 1,2 şi 3;

Scanned with OKEN Scanner

(2) Fiecare auditor public extern face parte dintr-una din grupele (categoriile) de mai sus, potrivit funcției pe care o deține;

(3) Auditorii publici externi cu funcții de conducere fac parte dintr-una din categoriile de mai sus corespunzătoare funcției de execuție care le revine potrivit vechimii în specialitate.

***Art. 17.** Poate fi încadrată într-o funcție vacantă de auditor public extern, persoana care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:*

a) are cetățenia română, domiciliul în România;

b) cunoaște bine limba română, scris și vorbit;

c) are capacitate deplină de exercițiu;

d) are o stare de sănătate corespunzătoare funcției pentru care candidează, atestată pe bază de examen medical de specialitate;

e) nu a fost condamnată pentru săvârșirea unei infracțiuni și se bucură de o bună reputație morală și profesională;

f) a absolvit studiile prevăzute de lege și de prezentul statut pentru funcția pe care se încadrează;

g) deține vechimea în specialitate prevăzută de lege pentru funcția, clasa și gradul profesional în care se încadrează.

***Art. 18.** (1) Recrutarea personalului pentru cariera de auditor public extern se face prin concurs sau examen, conform Strategiei de resurse umane aprobată de Plenul Curții de Conturi.*

(2) Cariera de auditor public extern are la bază funcția de auditor public extern corespunzătoare vechimii în specialitate și a altor condiții prevăzute de lege și se dezvoltă prin parcurgerea funcțiilor pe categoriile, clasele și gradele profesionale prevăzute în anexă.

(3) Prin vechime în specialitate se înțelege vechimea în funcții economice și asimilate acestora, precum și de altă specialitate decât profil economic, cu studii superioare.

(4) Prin vechime în Curtea de Conturi se înțelege vechimea dobândită pe funcția de auditor public extern în care se recunoaște și vechimea în instituții similare din statele membre ale Uniunii Europene sau în Curtea de Conturi Europeană.

(5) Pe lângă condițiile prevăzute mai sus pentru ocuparea unei funcții vacante de auditor public extern pot fi stabilite prin hotărâre a plenului și alte condiții specifice, fără să fie îngrădite drepturile și libertățile cetățenești și fără orice discriminare directă sau indirectă.

***Art. 19.** (1) Concursul de admitere se organizează în locul și la data stabilită de plenul Curții de Conturi, în funcție de numărul posturilor vacante. Secretariatul general are obligația organizării concursului.*

(2) În cazul în care președintele Curții de Conturi constată că nu sunt îndeplinite condițiile legale privind organizarea și desfășurarea concursului, dispune amânarea sau suspendarea organizării și desfășurării acestuia.

(3) Organizarea și desfășurarea concursului au la bază principiile competiției deschise, publicității, transparenței, meritelor profesionale și

Scanned with OKEN Scanner

competenţei, precum şi cel al egalităţii de şanse, pentru orice persoană care îndeplineşte condiţiile prevăzute de lege.

(4) Anunţul privind concursul se face cunoscut la sediul instituţiei, pe pagina de Internet a Curţii de Conturi, precum şi printr-un cotidian de largă circulaţie, cu cel puţin 30 de zile înainte de data desfăşurării concursului. În mod excepţional, termenul de 30 de zile poate fi redus, în baza hotărârilor penului Curţii de Conturi.

(5) Dacă la concursul pentru ocuparea unei funcţii vacante s-a înscris un singur candidat, ocuparea acelei funcţii se poate face prin examen.

(6) Comunicarea rezultatelor concursului sau examenului se face la sediul instituţiei, precum şi pe pagina de Internet a acesteia.

(7) Candidaţii nemulţumiţi de rezultatele de la proba scrisă precum şi de rezultatele finale, pot formula contestaţii, în termen de 24 de ore de la afişare.

(8) Contestaţiile vor fi soluţionate în termen de 24 ore de la depunerea acestora.

(9) Decizia comisiei de soluţionare a contestaţiilor este irevocabil.

***Art. 20.** (1) Numirea în funcţia de auditor public extern pentru care s-a organizat concurs sau examen, după caz, se face prin ordin scris emis de preşedintele Curţii de Conturi.*

(2) În urma concursurilor sau examenelor, după caz, organizate conform prevederilor prezentului statut pentru funcţiile de director, director adjunct, şef serviciu, şef birou, candidaţii admişi vor fi numiţi de plenul Curţii de Conturi prin hotărâre a acestuia.

(3) Ordinul sau hotărârea plenului de numire în funcţie trebuie să conţină temeiul legal al numirii, numele persoanei, denumirea funcţiei, data de la care urmează să exercite funcţia respectivă, precum şi structura în care urmează să-şi desfăşoare activitatea.

(4) La încadrarea în structurile de control/audit ale Curţii de Conturi se încheie un contract individual de muncă pe durată nedeterminată sau determinată.

(5) La încadrarea în Curtea de Conturi pe o funcţie de auditor public extern, de execuţie sau de conducere, fiecărei persoane i se înmânează fişa postului şi i se cere să ia la cunoştinţă sub semnătură de prevederile prezentului statut, cele ale Codului de conduită etică şi profesională, ale Regulamentului de organizare şi funcţionare a Curţii de Conturi şi ale altor regulamente şi dispoziţii interne.

***Art. 21.** Performanţa profesională individuală obţinută în activitatea auditorului public extern este supervizată continuu şi evaluată anual.*

***Art. 22.** (1) Metodologia de evaluare a performanţelor profesionale individuale are la bază următoarele principii generale:*

a) corelarea obiectivă dintre activitatea auditorului public extern şi cerinţele funcţiei;

b) aprecierea obiectivă a performanţelor profesionale individuale, prin compararea gradului de îndeplinire a obiectivelor individuale stabilite, cu rezultatele obţinute în mod efectiv;

Scanned with OKEN Scanner

c) asigurarea unui sistem motivaţional, prin identificarea şi aplicarea unor instrumente de motivare morală şi materială a auditorilor publici externi, menite să determine preocuparea pentru creşterea performanţelor profesionale individuale. Instrumentele de motivare trebuie să includă atât acordarea unor drepturi băneşti în condiţiile prevăzute de legislaţia de salarizare, cât şi acordarea unor facilităţi, avantaje de altă natură sau recunoaşterea expresă a meritelor, cum ar fi: acordarea unor priorităţi la forme înalte de perfecţionare în ţară şi străinătate, nominalizarea ca expert naţional în cadrul Curţii de Conturi Europene la solicitarea acesteia etc.;

d) identificarea necesităţilor de instruire ale auditorilor publici externi pentru îmbunătăţirea rezultatelor activităţii desfăşurate în scopul îndeplinirii obiectivelor stabilite.

(2) Criteriile stabilite pentru evaluarea performanţelor profesionale, conform regulamentului, sunt prevăzute într-un document care garantează aplicarea uniformă şi transparentă a sistemului de evaluare din partea tuturor evaluatorilor.

***Art. 23.** (1) Evaluarea performanţelor auditorilor publici externi din aparatul central se face de către şeful ierarhic direct (director şi/sau şef serviciu) şi este certificată pentru corectitudinea evaluării, de către consilierul de conturi coordonator al departamentului.*

(2) Evaluarea performanţelor auditorilor publici externi din camerele de conturi teritoriale se face de către directorul adjunct la propunerea şefului de serviciu dacă este cazul, şi se certifică pentru corectitudine de către directorul camerei de conturi.

(3) Evaluarea performanţelor şefilor de birou, şefilor de serviciu şi directorilor adjuncţi din camerele de conturi se face de către directorul camerei şi se certifică pentru corectitudine de către Departamentul VI – coordonarea verificării bugetelor unităţilor administrativ-teritoriale.

(4) Evaluarea directorilor camerelor de conturi se face de către Departamentul VI - coordonarea verificării bugetelor unităţilor administrativ-teritoriale, iar evaluarea directorilor din aparatul central de către consilierul de conturi coordonator al departamentului în care aceştia îşi desfăşoară activitatea.

(5) Verificarea modului de efectuare a evaluării la nivel teritorial în raport de rezultatele obţinute, se face de către Departamentul VI – coordonarea verificării bugetelor unităţilor administrativ-teritoriale.

(6) Împotriva rezultatului evaluării, auditorii publici externi pot face contestaţie conform metodologiei de evaluare şi contestare aprobată.

***Art. 24.** Statutul de auditor public extern se poate pierde în cazul obţinerii unor rezultate nesatisfăcătoare, timp de 3 ani consecutivi, la evaluarea anuală a performanţelor profesionale individuale.*

***Art. 25.** (1) Promovarea reprezintă recunoaşterea performanţelor profesionale ale auditorului public extern şi constituie o componentă a carierei.*

Scanned with OKEN Scanner

(2) Auditorii publici externi promovează succesiv, în grade profesionale, la împlinirea vechimii minime prevăzute de lege şi în baza rezultatelor obţinute la evaluările anuale.

(3) Promovarea dintr-o funcţie aferentă unei categorii, respectiv auditor asistent, auditor principal II sau auditor principal I, în funcţia din categoria imediat următoare, respectiv auditor principal II, auditor principal I sau auditor superior, se face prin susţinerea unui interviu cu îndeplinirea cumulativă a următoarelor condiţii:

a) să aibă vechimea minimă în specialitate prevăzută în anexă pentru funcţia pe care urmează a fi promovat;

b) să fi obţinut la evaluările din ultimii doi ani cel puţin calificativul „bun";

c) să se bucure de o bună reputaţie morală şi profesională;

d) să nu i se fi aplicat în ultimii 3 ani o sancţiune disciplinară;

e) să îndeplinească şi celelalte condiţii prevăzute de lege, de prezentul statut şi de Codul de conduită etică şi profesională.

(4) În urma promovării auditorului public extern, şeful ierarhic direct îi înmânează acestuia sub semnătură, fişa postului conţinând noile atribuţii şi responsabilităţi.

***Art. 26.** (1) Promovarea auditorului public extern într-o funcţie de conducere este:*

a) definitivă, atunci când funcţia de conducere se ocupă prin concurs sau examen, în condiţiile prevăzute de prezentul statut;

b) temporară, atunci când funcţia de conducere se ocupă pe perioadă determinată.

(2) Exercitarea cu caracter temporar a unei funcţii de conducere vacante în cadrul structurilor de specialitate se realizează prin promovarea temporară a unui auditor public extern care îndeplineşte condiţiile specifice pentru ocuparea acestei funcţii de conducere.

(3) După expirarea perioadei de exercitare temporară a funcţiei de conducere, persoana eliberată din această funcţie revine pe postul deţinut anterior sau pe un post de auditor public extern corespunzător vechimii pe care o are la momentul respectiv.

(4) Prevederile alineatului precedent se aplică în mod corespunzător şi auditorilor publici externi care ocupă funcţii de conducere prevăzute la alin.1 litera a) şi eliberaţi din funcţie din motive neimputabile lor. În această situaţie, persoana eliberată din funcţie îşi păstrează drepturile dobândite în cariera de auditor public extern.

Formarea profesională continuă

***Art. 27.** (1) Curtea de Conturi asigură un proces sistematic şi planificat de dezvoltare profesională continuă a auditorilor publici externi, care include: aprofundarea şi actualizarea cunoştinţelor, dezvoltarea abilităţilor şi modelarea aptitudinilor necesare pentru exercitarea eficientă a atribuţiilor de control/audit.*

Scanned with OKEN Scanner

(2) În procesul de formare profesională continuă, se au în vedere următoarele:

a) stabilirea formelor de pregătire a personalului pe nivele de competenţe şi în funcţie de necesităţile de pregătire identificate;

b) asigurarea accesului nediscriminatoriu la formele de pregătire;

c) stabilirea unui sistem unitar şi transparent de evaluare a procesului de formare profesională.

(3) Formarea profesională continuă a auditorilor publici externi constituie garanţia competenţei în exercitarea profesiei.

(4) Sistemul de formare profesională continuă trebuie să ţină seama de dinamica procesului legislativ, inclusiv al Uniunii Europene, precum şi a celorlalte reglementări interne ale Curţii de Conturi şi se materializează într-un program de pregătire profesională aprobat de plenul Curţii de Conturi.

(5) După aprobare de către plenul Curţii de Conturi, programul de formare şi perfecţionare profesională se aduce la cunoştinţa auditorilor publici externi.

***Art. 28.** Formarea şi perfecţionarea profesională se realizează prin:*

a) participarea la cursuri organizate de Curtea de Conturi prin formatori sau prin furnizorii de servicii de formare şi perfecţionare profesională specifice activităţii de control şi audit, din ţară sau din străinătate;

b) stagii de adaptare profesională la cerinţele funcţiei;

c) stagii de practică şi specializare în ţară şi în străinătate;

d) formare şi perfecţionare profesională individualizată;

e) alte forme de pregătire profesională.

***Art. 29.** (1) Auditorii publici externi beneficiază de drepturile salariale cuvenite pe perioada în care urmează forme de perfecţionare profesională, în situaţia în care acestea sunt programate şi organizate la iniţiativa Curţii de Conturi.*

(2) În bugetul anual al Curţii de Conturi sunt prevăzute sumele necesare pentru cheltuielile programului de formare şi perfecţionare profesională a auditorilor publici externi.

***Art. 30.** (1) Auditorul public extern care urmează o formă de specializare sau de perfecţionare cu o durată mai mare de 60 de zile şi primeşte pe această perioadă drepturile salariale, se obligă să lucreze minimum 3 ani în cadrul Curţii de Conturi.*

(2) În cazul nerespectării angajamentului, acesta este obligat să suporte cheltuielile efectuate proporţional cu timpul rămas până la împlinirea termenului.

(3) Prevederile alin. (2) nu se aplică auditorului public extern care a fost eliberat din funcţie din motive ce nu îi sunt imputabile.

- ***Drepturile şi obligaţiile auditorului public extern***

Drepturi

***Art. 31.** (1) Stabilirea drepturilor auditorilor publici externi se face ţinându-se seama de locul şi rolul Curţii de Conturi în statul de drept, de*

Scanned with OKEN Scanner

răspunderea, complexitatea şi riscurile funcţiei, precum şi de interdicţiile şi incompatibilităţile prevăzute de lege.

(2) Auditorul public extern are libertatea în exercitarea atribuţiilor sale să îşi exprime raţionamentul profesional în mod independent şi responsabil, respectând procedurile aprobate de plenul Curţii de Conturi, privind controlul/auditul şi valorificarea constatărilor.

***Art. 32.** (1) Auditorul public extern are dreptul de a fi încadrat în funcţia corespunzătoare pregătirii, specializării, competenţei profesionale, experienţei şi aptitudinilor personale, corelat cu Strategia de resurse umane a Curţii de Conturi.*

(2) Auditorul public extern are dreptul de a fi promovat în grad profesional corespunzător pregătirii, experienţei şi rezultatelor profesionale consemnate în evaluările anuale.

(3) Auditorul public extern se bucură de stabilitate, de egalitate de şanse şi de tratament la numirea şi promovarea în funcţie, precum şi la accesul la formele de pregătire profesională.

***Art. 33.** În cazuri justificate, auditorii publici externi au dreptul să fie asistaţi în activitatea lor de control/audit, de personal de specialitate juridică, şi de altă specialitate, de la caz la caz, dacă în activitatea lor intervin aspecte de altă natură decât cea economică.*

***Art. 34.** (1) Auditorul public extern beneficiază de un tratament corect la locul de muncă, cu respectarea demnităţii sale.*

(2) Activitatea auditorului public extern se desfăşoară în condiţii de muncă de natură să-i ocrotească sănătatea şi integritatea fizică.

***Art. 35.** Auditorul public extern are dreptul de a fi informat cu privire la deciziile care se iau în aplicarea prezentului statut şi care îl vizează în mod direct.*

***Art. 36.** (1) Auditorii publici externi au dreptul să se constituie într-o asociaţie profesională, în scopul promovării şi dezvoltării auditului public extern, perfecţionării pregătirii profesionale, creşterii prestigiului profesiei, precum şi asigurării cooperării cu alte organisme similare din ţară şi din străinătate.*

(2) În realizarea scopului precizat la alin.(1) reprezentanţii asociaţiei profesionale pot contribui la dezvoltarea activităţilor Curţii de Conturi legate de recrutarea personalului, evaluarea activităţii profesionale, promovarea şi formarea profesională, precum şi la apărarea intereselor auditorilor publici externi, în condiţiile prevăzute de lege şi de prezentul statut.

(3) Asociaţia profesională menţionată la alin.(1) se constituie ca persoană juridică de drept public, autonomă, apolitică şi nonprofit, reprezentând forma de organizare pe criterii profesionale a auditorilor publici externi.

***Art. 37.** Auditorii publici externi beneficiază de protecţia legii, în exercitarea atribuţiilor de serviciu. La cererea motivată a auditorilor publici externi, Curtea de Conturi poate solicita organelor abilitate asigurarea protecţiei împotriva ameninţărilor, violenţelor şi faptelor de ultraj.*

***Art. 38.** Auditorii publici externi pot participa la elaborarea de publicaţii, pot publica articole, studii de specialitate, lucrări literare ori ştiinţifice.*

Scanned with OKEN Scanner

Art. 39. Pentru activitatea desfăşurată, auditorul public extern are dreptul la indemnizaţie brută lunară, precum şi la celelelate drepturi prevăzute de lege.

Art. 40. Auditorii publici externi au dreptul, în fiecare an calendaristic, la concediu de odihnă plătit, în condiţiile Regulamentului concediilor de odihnă şi al altor concedii, aprobat de plenul Curţii de Conturi.

Art. 41. Auditorii publici externi au dreptul la concedii medicale şi la alte concedii, în condiţiile prevăzute de Regulamentului concediilor de odihnă şi al altor concedii, aprobat de plenul Curţii de Conturi.

Art. 42. Pentru merite deosebite în activitate, auditorii publici externi care au obţinut numai calificativul „excepţional" în ultimii 3 ani pot fi recompensaţi material şi/sau moral prin modalităţile stabilite de plenul Curţii de Conturi.

Obligaţii

Art. 43. (1) Auditorii publici externi au obligaţia să îndeplinească cu profesionalism, imparţialitate şi în conformitate cu legea, îndatoririle de serviciu şi să se abţină de la orice faptă care ar putea aduce prejudicii persoanelor fizice sau juridice controlate/auditate, ori Curţii de Conturi.

(2) În îndeplinirea sarcinilor de serviciu auditorii publici externi trebuie să manifeste obiectivitate, profesionalism şi integritate.

Art. 44. Auditorii publici externi au obligaţia să nu ştirbească, prin activitatea desfăşurată şi conduita personală, prestigiul funcţiei şi al Curţii de Conturi.

Art. 45. (1) Auditorii publici externi sunt obligaţi să îndeplinească atribuţiile ce revin postului pe care îl ocupă.

(2) Auditorii publici externi sunt obligaţi să se conformeze dispoziţiilor primite de la superiorii ierarhici şi să rezolve în termenul stabilit lucrările repartizate de către aceştia.

(3) În caz de imposibilitate a exercitării funcţiei, auditorii publici externi sunt obligaţi să anunţe, de îndată, şefii ierarhici.

Art. 46. (1) Auditorilor publici externi le este interzis să solicite sau să accepte, direct sau indirect, pentru ei sau pentru alţii, în exercitarea funcţiei lor, daruri sau alte avantaje.

(2) Auditorilor publici externi le este interzis să primească direct cereri a căror rezolvare intră în competenţa Curţii de Conturi ori să intervină pentru soluţionarea acestor cereri, cu excepţia celor cărora le sunt stabilite asemenea atribuţii.

(3) La numirea în funcţie, precum şi la încetarea raporturilor de serviciu, auditorii publici externi sunt obligaţi să depună declaraţia de avere şi declaraţia de interese, după caz, care se actualizează, potrivit legii.

Art. 47. Auditorii publici externi au obligaţia să se conformeze întocmai prevederilor Codului de conduită etică şi profesională, incompatibilităţilor şi interdicţiilor prevăzute de acesta.

Art. 48. Auditorii publici externi sunt obligaţi să urmeze formele de pregătire şi perfecţionare profesională la care au fost desemnaţi.

Scanned with OKEN Scanner

Art. 49. Auditorii publici externi au obligaţia de a păstra secretul de serviciu şi confidenţialitatea informaţiilor dobândite în exercitarea atribuţiilor de serviciu, cu excepţia informaţiilor pentru care există o obligaţie legală sau profesională de informare.

• Modificarea, suspendarea şi încetarea raportului de serviciu

Modificarea raportului de serviciu

Art. 50. (1) Auditorii publici externi sunt supuşi mobilităţii în cadrul aceleiaşi categorii profesionale, prin modificarea raporturilor de serviciu. Mobilitatea se realizează pentru eficientizarea activităţii Curţii de Conturi şi/sau în interesul auditorilor publici externi, pentru dezvoltarea carierei profesionale.

(2) Deciziile care vizează mobilitatea auditorilor publici externi sunt luate prin hotărâri ale plenului Curţii de Conturi.

(3) Mobilitatea auditorilor publici externi cuprinde ansamblul activităţilor şi deciziilor generatoare de modificări ale raporturilor de serviciu ale auditorilor publici externi, de la data intrării în această categorie, până în momentul încetării raporturilor de serviciu în condiţiile legii.

(4) Modificarea raporturilor de serviciu ale auditorilor publici externi are loc prin:

a) promovare în condiţiile prevăzute la art. 25-26 din prezentul statut;

b) delegare;

c) detaşare;

d) mutarea în cadrul structurilor Curţii de Conturi.

Art. 51. (1) Delegarea se dispune în interesul Curţii de Conturi, pe o perioadă de cel mult 60 de zile calendaristice într-un an.

(2) Auditorul public extern poate refuza delegarea, dacă se află într-una din următoarele situaţii:

a) graviditate;

b) îşi creşte singur copilul minor;

c) starea sănătăţii, dovedită cu certificat medical, face contraindicată delegarea;

d) este singurul întreţinător de familie;

e) motive familiale temeinice.

(3) Delegarea pe o perioadă mai mare de 60 de zile calendaristice în cursul unui an se poate dispune numai cu acordul scris al auditorului public extern. Prelungirea se poate dispune pentru o perioadă de cel mult 60 de zile calendaristice într-un an.

(4) Pe timpul delegării, auditorul public extern îşi păstrează funcţia şi indemnizaţia avute şi are dreptul la plata cheltuielilor ocazionate de aceasta, potrivit legii.

Art. 52. (1) Detaşarea se poate face în cadrul structurilor Curţii de Conturi precum şi în interesul altor instituţii, pe o perioadă de cel mult 1 an. Detaşarea se poate prelungi în mod excepţional cu acordul ambelor părţi, din 6 în 6 luni.

Scanned with OKEN Scanner

(2) Detaşarea se poate dispune doar dacă pregătirea profesională a auditorului public extern corespunde atribuţiilor şi responsabilităţilor funcţiei pe care urmează să fie detaşat.

(3) Auditorul public extern poate refuza detaşarea dacă se află în una dintre următoarele situaţii:

a) graviditate;

b) îşi creşte singur copilul minor;

c) starea sănătăţii, dovedită cu certificat medical, face contraindicată detaşarea;

d) este singurul întreţinător de familie;

e) motive familiale temeinice.

***Art. 53.** (1) Pe perioada detaşării, auditorii publici externi beneficiază de toate drepturile prevăzute de lege pentru funcţia în care sunt detaşaţi.*

(2) După încetarea detaşării auditorii publici externi revin la postul deţinut anterior.

***Art. 54.** Auditorii publici externi care se deplasează în interesul serviciului în altă localitate din ţară decât cea în care-şi desfăşoară activitatea, sau în străinătate, la misiuni cu caracter temporar, beneficiază, pe toată durata deplasării, de drepturile prevăzute de lege pentru personalul bugetar.*

***Art. 55.** Mutarea, în cadrul structurilor Curţii de Conturi, poate fi definitivă sau temporară şi poate avea loc într-una din următoarele situaţii:*

a) când se dispune de către Plenul Curţii de Conturi pe o funcţie din aceeaşi categorie, clasă şi grad profesional, cu păstrarea drepturilor salariale;

b) la solicitarea justificată a auditorului public extern, cu aprobarea preşedintelui Curţii de Conturi, pe o funcţie din aceeaşi categorie, clasă şi grad profesional;

c) în cazul în care au loc schimbări ale structurii organizatorice, în limita posturilor aferente noii structuri;

d) pe o funcţie de conducere, pe perioadă determinată.

Suspendarea raportului de serviciu

***Art. 56.** (1) Raportul de serviciu se suspendă de drept atunci când auditorul public extern se află într-una din următoarele situaţii:*

a) este numit sau ales pe durată determinată într-o altă funcţie în cadrul autorităţilor sau instituţiilor publice, inclusiv ca membru al Curţii de Conturi; perioada de exercitare a acelei funcţii se consideră vechime în specialitate în Curtea de Conturi;

b) este desemnat de preşedintele Curţii de Conturi să desfăşoare activităţi în cadrul unor organisme sau instituţii internaţionale, pentru perioada respectivă;

c) este trimis în judecată penală;

d) alte cazuri expres prevăzute de lege.

(2) Cu 5 zile calendaristice înainte de data încetării motivului de suspendare de drept, auditorul public extern este obligat să informeze în scris preşedintele Curţii de Conturi despre acest fapt.

Scanned with OKEN Scanner

(3) În termen de 5 zile de la comunicarea încetării motivului de suspendare, Curtea de Conturi asigură condiţiile necesare reluării activităţii.

***Art. 57.** (1) Raportul de serviciu se suspendă la iniţiativa auditorului public extern în următoarele situaţii:*

a) concediu pentru creşterea copilului în vârstă de până la 2 ani sau, în cazul copilului cu handicap, până la împlinirea vârstei de 3 ani, în condiţiile legii;

b) concediu pentru îngrijirea copilului bolnav în vârstă de până la 7 ani sau, în cazul copilului cu handicap pentru afecţiunile intercurente, până la împlinirea vârstei de 18 ani;

c) desfăşurarea unei activităţi în cadrul unor organisme sau instituţii internaţionale în alte situaţii decât cele prevăzute la art. 56 alin. (1) litera b);

d) tratament medical în străinătate, dacă auditorul public extern nu se află în concediu medical pentru incapacitate temporară de muncă, precum şi pentru însoţirea soţului sau, după caz, a soţiei, ori a unei rude până la gradul I inclusiv, în condiţiile legii;

e) concedii fără plată pentru studii sau pentru alte interese personale, cu acordul instituţiei.

(2) Cererea de suspendare a raportului de serviciu se face în scris, motivat, cu cel puţin 15 zile calendaristice înainte de data pentru care se solicită suspendarea.

***Art. 58.** Pe perioada suspendării raportului de serviciu, Curtea de Conturi trebuie să rezerve postul. Numirea altei persoane pe postul devenit vacant ca urmare a suspendării raportului de serviciu, se face pe o perioadă determinată.*

Încetarea raportului de serviciu

***Art. 59.** Încetarea raportului de serviciu al auditorului public extern are loc în următoarele condiţii:*

a) prin demisie;

b) prin eliberare din funcţie din motive neimputabile;

c) prin destituire din funcţie;

d) prin pensionare;

e) prin acordul părţilor, consemnat în scris;

f) de drept;

***Art. 60.** Auditorul public extern poate demisiona din funcţie, cu obligaţia înaintării demisiei preşedintelui Curţii de Conturi. Demisia nu trebuie motivată şi produce efecte la 15 zile calendaristice de la înregistrare, în cazul funcţiilor de execuţie şi respectiv 30 de zile calendaristice, în cazul funcţiilor de conducere.*

***Art. 61.** (1) Preşedintele Curţii de Conturi, dispune eliberarea din funcţie prin ordin, care se comunică auditorului public extern în termen de 5 zile lucrătoare de la emitere, pentru motive neimputabile acestuia, în cazul reducerii personalului, ca urmare a reorganizării activităţii, prin desfiinţarea postului ocupat de auditorul public extern şi cu condiţia ca desfiinţarea să nu aibă legătură cu persoana acestuia.*

Scanned with OKEN Scanner

(2) În situaţia prevăzută la alin. (1), preşedintele Curţii de Conturi acordă auditorului public extern ce urmează a fi eliberat din funcţie, un preaviz de 30 de zile calendaristice.

***Art. 62.** Desfacerea contractului de muncă al auditorului public extern din motive imputabile acestuia se dispune, prin ordin, de preşedintele Curţii de Conturi, şi se comunică auditorului public extern în termen de 5 zile lucrătoare de la data emiterii, în următoarele cazuri:*

a) obţinerea de rezultate nesatisfăcătoare timp de 3 ani consecutivi la evaluarea anuală a performanţelor profesionale individuale;

b) desfacerea disciplinară a contractului de muncă, drept sancţiune disciplinară prevăzută de Codul de conduită etică şi profesională.

***Art. 63.** Raportul de serviciu încetează de drept în următoarele situaţii:*

a) ca urmare a constatării nulităţii absolute a actului administrativ de numire în funcţie, de la data la care nulitatea a fost constatată prin hotărâre judecătorească definitivă;

b) când auditorul public extern a fost condamnat printr-o hotărâre judecătorească definitivă pentru săvârşirea unei infracţiuni;

c) la data decesului.

***Art. 64.** Raportul de serviciu poate înceta la data comunicării deciziei de pensionare a auditorului public extern.*

***Art. 65.** La încetarea raportului de serviciu, auditorul public extern are obligaţia de a preda lucrările şi bunurile care i-au fost încredinţate în vederea exercitării atribuţiilor de serviciu.*

***Art. 66.** În cazul în care raportul de serviciu a încetat din motive pe care auditorul public extern le consideră neîntemeiate, acesta poate cere instanţei de contencios administrativ anularea actului administrativ prin care s-a constatat sau s-a dispus încetarea raportului de serviciu, în termen de 30 de zile calendaristice de la comunicare.*

***Art. 67.** (1) Auditorii publici externi din structurile de specialitate ale Curţii de Conturi au dreptul la asigurări sociale, în condiţiile legii.*

(2) Persoanele care au îndeplinit funcţia de controlor financiar sau auditor public extern pe o durată de cel puţin 14 ani în cadrul Curţii de Conturi beneficiază la data pensionării de pensii de serviciu, în condiţiile prevăzute de lege pentru funcţionarul public parlamentar.

- ***Răspunderea disciplinară a auditorilor publici externi***[1]

***Art. 68.** (1) Auditorii publici externi răspund disciplinar pentru abaterile de la îndatoririle de serviciu, pentru faptele care afectează prestigiul Curţii de Conturi.*

(2) Constituie abateri disciplinare:

[1]Potrivit *Cap VII - Dispoziţii finale,* auditorii publici externi răspund contravenţional, civil şi penal, în condiţiile legii. Statutul se completează, în mod corespunzător, cu prevederile Codului Muncii, precum şi cu orice alte dispozitii legale aplicabile.

Scanned with OKEN Scanner

a) întârzierea sistematică sau neglijenţa repetată, în efectuarea la termen şi de calitate a lucrărilor;

b) absenţe nemotivate de la serviciu;

c) exercitarea atribuţiilor în afara cadrului legal sau omisiunea de a le îndeplini;

d) nerespectarea secretului profesional şi respectiv al caracterului confidenţial al informaţiilor obţinute în exercitarea funcţiei şi divulgarea acestora altor persoane decât celor îndreptăţite potrivit legii sau folosirea acestora într-o manieră contrară legii;

e) manifestările care aduc atingere prestigiului şi autorităţii instituţiei sau onoarei/probităţii profesionale;

f) intervenţiile sau stăruinţele pentru soluţionarea unor probleme în afara cadrului legal;

g) refuzul nejustificat de a îndeplini sarcinile şi atribuţiile de serviciu;

h) superficialitate în rezolvarea lucrărilor repartizate;

i) încălcarea ordinii şi disciplinii la locul de muncă;

j) încălcarea principiilor ce stau la baza exercitării atribuţiilor profesiei de auditor public extern;

k) exprimarea publică a unor opinii sau convingeri politice, precum şi participarea la activităţi sau manifestaţii publice cu caracter politic.

l) încălcarea altor obligaţii ale profesiei stabilite prin prezentul statut.

***Art. 69.** Sancţiunile disciplinare care pot fi aplicate în cazul săvârşirii uneia dintre abaterile mai sus menţionate, în funcţie de gravitatea acesteia, sunt:*

a) avertismentul scris;

b) suspendarea contractului individual de muncă pentru o perioadă ce nu poate depăşi 10 zile;

c) retrogradarea din funcţie, cu acordarea indemnizaţiei corespunzătoare funcţiei în care s-a dispus retrogradarea, pentru o durata ce nu poate depăşi 60 zile;

d) reducerea cu 5- 10 % a indemnizaţiei lunare, pe o perioadă de 1- 3 luni;

e) desfacerea disciplinară a contractului individual de muncă.

Art. 70.** Răspunderea disciplinară, condiţiile şi procedura de aplicare a sancţiunilor disciplinare sunt prevăzute de Codul de conduită etică şi profesională aprobat de plenul Curţii de Conturi. **[...]

1.2.5.2.2. Codul de conduită etică şi profesională aplicabil auditorilor publici externi[1] (Extras)

*[...] **Art. 4.** Poate ocupa o funcţie din categoria celor prevăzute în Cod ... orice persoană care îndeplineşte cumulativ următoarele condiţii:*

a) are cetăţenia română şi domiciliul în România;

[1]Elaborat şi aprobat de plenul Curţii de Conturi, în baza prevederilor art. 111 alin. (1), art. 121 şi art. 122 lit. j) din Legea nr. 94/1992, republicată, cu modificările şi completările uletrioare.

Scanned with OKEN Scanner

b) cunoaşte limba română, scris şi vorbit;

c) are vârsta de 18 ani împliniţi;

d) are capacitatea deplinăde exerciţiu;

e) are o stare de sănătate corespunzătoare funcţiei pentru care candidează, atestată pe bază de examen medical de specialitate;

f) îndeplineşte condiţiile de studii şi vechime, prevăzute de lege sau prin hotărâri ale plenului Curţii de Conturi, pentru funcţia sau specialitatea în cauză;

g) nu a fost condamnată pentru săvârşirea unei infracţiuni, care o face incompatibilă cu exercitarea funcţiei sau activităţii respective;

h) a câştigat concursul sau a promovat examenul organizat pentru ocuparea funcţiei pentru care candidează.

***Art. 5.** Angajarea sau numirea în funcţie a persoanelor în cadrul Curţii de Conturi se realizează după criteriul competenţei, în condiţiile prevăzute de lege.*

***Art. 6.** Codul etic al profesiei stabileşte norme de conduită profesională pentru auditorii publici externi care îşi desfăşoară activitatea în Curtea de Conturi şi formulează principiile fundamentale care trebuie respectate în vederea creşterii încrederii în autoritatea instituţiei şi a prestigiului acesteia.*

Normele etice şi de conduită profesională stabilite în Cod pornesc de la rolul şi funcţiile activităţii exercitate de Curtea de Conturi, precum şi de la individualizarea funcţiei auditorului public extern prin caracteristici care includ aptitudini profesional-intelectuale dobândite prin pregătire şi instruire profesională dar şi acceptarea unui cod comun de valori etice.

Auditorul public extern acţionează conform prevederilor Constituţiei României, a Legii de organizare şi funcţionare a Curţii de Conturi, cu modificările şi completările ei ulterioare, Regulamentului de organizare şi funcţionare al instituţiei din care face parte şi a celorlalte dispoziţii legale care reglementează activitatea de control/audit public extern.

Codul etic al profesiei de auditor public extern se aplică la toate nivelele ierarhice prevăzute în structura organizatorică a Curţii de Conturi.

Conduita etică şi profesională de care trebuie să dea dovadă auditorii publici externi ai Curţii de Conturi presupune îndeplinirea în principal a următoarelor obiective:

a) Credibilitatea informaţiilor şi a Curţii de Conturi ca instituţie;

b) Profesionalismul auditorilor publici externi;

c) Calitatea activităţii de control/ audit public extern;

d) Obţinerea încrederii entităţilor controlate/ auditate;

e) Consolidarea stării de legalitate în activitatea entităţilor verificate.

Principii fundamentale

***Art. 7.** În scopul atingerii obiectivelor profesiunii de auditor public extern, trebuie respectate următoarele principii fundamentale:*

***a) Respectarea supremaţiei Constituţiei şi a legii**, principiu conform căruia auditorii publici externi au îndatorirea de a respecta Constituţia şi legile ţării;*

Scanned with OKEN Scanner

b) Independenţă

Auditorii publici externi ai Curţii de Conturi trebuie să se manifeste liberi de orice interes, să nu fie influenţaţi de aspecte personale sau externe, care le-ar putea afecta activitatea desfăşurată.

Auditorul public extern nu trebuie să se implice, direct sau indirect, în activitatea entităţii controlate/ auditate, să nu accepte nicio formă de salarizare în cadrul acesteia, să nu ia cu împrumut bunuri sau bani şi să nu beneficieze de servicii sau de alte avantaje de la cei supuşi controlului/ auditului Curţii de Conturi.

De asemenea, auditorului public extern îi este interzisă exercitarea, direct sau prin persoane interpuse, a unor activităţi de comerţ, precum şi participarea la administrarea şi conducerea societăţilor comerciale, a companiilor, regiilor ori instituţiilor publice de orice fel, a unor organizaţii nonguvernamentale sau a altor entităţi care sunt supuse controlului/ auditului Curţii de Conturi.

Auditorul public extern nu trebuie să se afle în conflict de interese sau sub influenţe care ar putea interveni în raţionamentul său profesional şi genera riscuri privind respectarea acestui principiu.

Constituie riscuri la adresa independenţei auditorului public extern următoarele cazuri:

- *existenţa unei situaţii la nivelul entităţii care generează un interes propriu (angajaţi membri de familie şi rude);*
- *implicarea în dispute referitoare la activitatea entităţii care exced atribuţiilor de control/ audit;*
- *instituirea unei atmosfere de familiaritate, prietenie între auditorii publici externi şi personalul entităţii controlate/auditate;*
- *apariţia unor fenomene de intimidare din partea conducerii şi/sau a personalului entităţii controlate/auditate.*

Auditorul public extern care se află într-una din situaţiile de mai sus trebuie să aducă acest lucru la cunoştinţa conducerii structurii din care face parte, pentru luarea măsurilor care se impun.

Pentru reducerea posibilităţii apariţiei riscurilor la adresa independenţei sau a oricăror stări conflictuale cu entitatea controlată/auditată, echipa de control/ audit trebuie să fie formată, de regulă, din cel puţin doi auditori publici externi.

c) Integritate

Auditorii publici externi trebuie să fie corecţi şi oneşti în desfăşurarea activităţii profesionale, să-şi exercite funcţia cu bună credinţă şi responsabilitate şi să nu ia parte cu bună ştiinţă la activităţi şi acte care să le discrediteze funcţia.

Auditorii publici externi trebuie să respecte standardele de audit ale Curţii de Conturi, atât din punct de vedere al formei, cât şi al fondului acestora. De asemenea, auditorii publici externi au obligaţia realizării activităţii lor în conformitate cu prevederile Legii de organizare şi funcţionare a Curţii de Conturi, a regulamentelor şi procedurilor specific activităţii desfăşurate.

Scanned with OKEN Scanner

Totodată, auditorii publici externi ai Curții de Conturi trebuie să aibă o conduităcorectă, care să-i situeze în afara oricărui dubiu sau reproș, să dea dovadă de o comportare profesională ireproșabilă.

d) Obiectivitate

Auditorii publici externi ai Curții de Conturi trebuie să trateze toate situațiile întâlnite în activitatea lor conform stării de fapt.

De asemenea, aceștia trebuie să dea dovadă de corectitudine și să nu îngăduie ca obiectivitatea lor să fie afectată de influențe externe sau prejudecăți.

Astfel, începând de la modul de abordare a problemelor și aspectelor analizate, de formulare a concluziilor consemnate în actele de control/ rapoartele de audit și până la măsurile propuse pentru înlăturarea neregulilor sau abaterilor constatate, trebuie urmărită realitatea, corectitudinea și exactitatea activității entității controlate/auditate.

e) Competența profesională

Conform acestui principiu toate situațiile întâlnite în activitatea desfășurată vor fi tratate pe baza raționamentului profesional. În exercitarea activității profesionale auditorii publici externi trebuie să dea dovadă de atenția cuvenită, competență profesională și conștiinciozitate în conformitate cu standardele de audit aplicabile.

Totodată, au obligația de a-și menține cunoștințele și aptitudinile profesionale la un nivel ridicat, care să permită asimilarea celor mai noi cunoștințe de bună practică, legislație și tehnici în domeniu. Ei trebuie să posede, de asemenea, experiența necesară funcției, dovedind aptitudini și cunoașterea metodelor de control/audit specifice Curții de Conturi, în vederea creșterii eficienței și calității activității desfășurate.

f) Confidențialitate

Informațiile puse la dispoziția auditorului public extern sau dobândite din alte surse pe parcursul desfășurării activității au caracter confidențial și nu trebuie dezvăluite decât în situațiile prevăzute de lege. Caracterul confidențial al informațiilor este obligatoriu și după încetarea relațiilor profesionale dintre auditorul public extern și Curtea de Conturi.

În acest sens, auditorii publici externi vor fi prudenți în utilizarea și protejarea informațiilor, pe care nu le vor folosi în scop personal, într-o manieră contrară legii. De asemenea, auditorii publici externi nu trebuie să își exprime public opinia cu privire la acțiuni de control/ audit aflate în derulare.

Dacă, în exercitarea activității de control/ audit public extern, auditorii publici externi iau cunoștință de informații care constituie secrete de stat, de serviciu, comerciale sau individuale, aceștia sunt obligați să respecte caracterul lor și să le aducă la cunoștință numai autorități lor îndreptățite.

g) Conduita profesională

Auditorii publici externi trebuie să acționeze într-o manieră prin care să evite orice situație care ar putea discredita activitatea întreprinsă sau instituția pe care o reprezintă.

Scanned with OKEN Scanner

În acest sens, auditorii publici externi trebuie să respecte o serie de cerinţe etice:

- ***moralitate** în relaţiile cu persoanele cu care vin în contact în activitatea de control/audit public extern desfăşurată.*
- ***respect şi consideraţie** în toate situaţiile, atât faţă de şefii ierarhici, cât şi faţă de celelalte persoane cu care intră în contact.*
- ***imparţialitate** în activitatea desfăşurată. În acest sens după utilizarea informaţiei obţinute de la entitatea controlată/auditată, auditori publici externi îşi vor formula propriile concluzii într-o manieră imparţială.*
- ***rigurozitate şi perseverenţă** în examinarea aspectelor controlate/auditate şi în obţinerea informaţiilor. Dovezile supuse examinării, concluziile, recomandările şi măsurile propuse trebuie să fie complete, clare şi veridice. În cazul în care entitatea controlată/ auditată nu este cooperantă în furnizarea informaţiilor şi documentelor necesare pentru stabilirea concluziilor, auditorul public extern trebuie să fie perseverent şi consecvent în solicitările sale, iar în cazul în care informaţiile şi documentele solicitate nu se obţin, să aplice procedurile prevăzute de lege.*
- ***scepticism profesional**, în analiza datelor şi informaţiilor furnizate de entitatea controlată/ auditată.*
- ***responsabilitate** profesională şi comportamentală în raport cu întreaga activitate desfăşurată.*
- ***standarde tehnice şi profesionale.***

Efectuând controlul/ auditul public extern în conformitate cu prevederile, procedurile, tehnicile şi normele interne de lucru în vigoare, auditorii publici externi trebuie să asigure legătura dintre atingerea scopului acţiunii de control/ audit şi îndeplinirea obiectivelor specifice Curţii de Conturi.

Condiţii pentru ocuparea şi exercitarea atribuţiilor de auditor public extern. Activităţi incompatibile cu statutul de auditor public extern

***Art. 8.** Poate exercita atribuţiile de auditor public extern în cadrul Curţii de Conturi orice persoană care îndeplineşte cumulativ condiţiile prevăzute la art. 4 din "Dispoziţii generale" din Cod.*

Auditorilor publici externi le este interzis:

a) să facă parte din partide politice sau din organizaţii asimilate partidelor politice, sau să desfăşoare activităţi publice cu caracter politic;

b) să desfăşoare orice altă funcţie publică sau privată, cu excepţia funcţiilor didactice din învăţământ. Aceste funcţii se pot exercita numai la instituţiile de învăţământ care nu intră în competenţa de control/ audit a structurii Curţii de Conturi din care face parte auditorul public extern. Această activitate se poate exercita numai în afara orelor de program al Curţii de Conturi.

c) să exercite direct sau prin persoane interpuse activităţi de comerţ;

d) să participe la administrarea sau conducerea altor entităţi persoane juridice;

e) să fie experţi sau arbitri desemnaţi de părţi într-un arbitraj;

Scanned with OKEN Scanner

f) să formuleze în mod public, fără temei, acuze, reclamaţii, calomnii şi altele asemenea, colegilor, şefilor şi subordonaţilor ierarhici;

g) să permită folosirea funcţiilor pe care le îndeplinesc în scop de reclamă comercială, publicitate sau propagandă de orice fel sau dobândirea de bani, bunuri sau alte foloase necuvenite, pentru ei sau pentru alte persoane;

h) să se implice în orice activitate sau manifestare care ar prejudicia imaginea şi ar şterbi prestigiul Curţii de Conturi sau demnitatea funcţiei lor.

Auditorilor publici externi le este interzis să se afle în relaţii de subordonare ierarhică directă cu alţi auditori publici externi care sunt soţ, soţie sau rude de gradul I şi II. Dacă la intrarea în vigoare a prezentului cod, un auditor public extern se află într-o astfel de situaţie, acesta este obligat s-o aducă de îndată la cunoştinţa conducerii Curţii de Conturi, pentru luarea măsurilor care se impun.

Atitudinea faţă de entităţile controlate/ auditate

Art. 9. *În relaţiile cu entităţile controlate/auditate, auditorii publici externi sunt obligaţi:*

a) să dea dovadă de politeţe, respect, disponibilitate faţă de problemele cu care se confruntă entitatea şi să o considere pe aceasta ca pe un partener egal;

b) să acorde importanţa şi timpul necesar discuţiilor cu cei desemnaţi în acest sens de entitate, pentru a fundamenta constatările pe baza tuturor argumentelor şi dovezilor prezentate de aceştia;

c) să acorde entităţii controlate/auditate o perioadă rezonabilă de timp pentru a furniza informaţiile şi documentele solicitate, cu excepţia situaţiilor în care acestea trebuie puse imediat la dispoziţie;

d) să solicite reprezentanţilor entităţii controlate/auditate să clarifice aspectele pentru care consideră că sunt necesare informaţii suplimentare;

e) să îşi formuleze şi să emită independent opinia faţă de aspectele constatate şi să se pronunţe cu sinceritate, concis, exprimându-şi, dacă este cazul, rezervele faţă de argumentele prezentate;

f) să asigure egalitatea de tratament şi să nu facă discriminare pe criterii de naţionalitate, sex, origine, rasă, etnie, handicap, vârstă, religie sau convingeri politice;

g) să dea dovadă de seriozitate, profesionalism şi respect faţă de persoanele cu care intră în relaţii de serviciu;

h) să dea dovadă de operativitate în exercitarea atribuţiilor de serviciu, evitând să prelungească în mod subiectiv şi inutil perioada de desfăşurare a controlului/auditului;

i) să respecte viaţa intimă, familială şi privată a persoanelor cu care intră în relaţii profesionale.

Conduita în cadrul relaţiilor internaţionale

Art. 10. *Auditorii publici externi care reprezintă Curtea de Conturi în cadrul unor organizaţii internaţionale, conferinţe, seminarii şi alte activităţi cu*

Scanned with OKEN Scanner

caracter internaţional, au obligaţia să promoveze o imagine favorabilă ţării şi Curţii de Conturi.

În cadrul acestor relaţii, auditorilor publici externi le este interzis să exprime opinii personale privind aspecte naţionale sau dispute internaţionale.

În deplasările externe, auditorii publici externi sunt obligaţi să aibă o conduită corespunzătoare regulilor de protocol şi să respecte legile ţării gazdă.

Drepturile şi obligaţiile auditorilor publici externi, sprijinul profesional şi mediul de lucru

***Art. 11.** Auditorii publici externi beneficiază:*

a) de protecţia legii, în exercitarea atribuţiilor de serviciu. La cererea motivată a auditorilor publici externi, Curtea de Conturi poate solicita organelor abilitate asigurarea protecţiei împotriva ameninţărilor, violenţelor şi faptelor de ultraj;

b) de dreptul la opinie şi de stabilitate în cadrul instituţiei în limita legii;

c) de sprijin pentru îmbunătăţirea şi perfecţionarea continuă a cunoştinţelor în activitatea lor profesională. Dacă durata formei de specializare depăşeşte 60 zile, iar pe această durată auditorul public extern primeşte drepturile salariale, el este obligat să se angajeze în scris că va lucra în cadrul Curţii de Conturi o perioadă de 3 ani. În caz de nerespectare a angajamentului acesta urmează să suporte cheltuielile efectuate, proporţional cu timpul rămas până la împlinirea termenului stabilit. Aceste prevederi nu se aplică în cazul încetării raporturilor de muncă din motive ce nu îi sunt imputabile auditorului public extern;

d) de sprijin pe linie ierarhică, în clarificarea şi soluţionarea oricăror divergenţe izvorâte din raporturi profesionale şi de muncă.

e) de apărare în instanţă, în cazuri justificate, din partea instituţiei, în litigiile apărute ca urmare a activităţii sale profesionale, în legătură cu entităţile controlate/auditate;

f) de condiţii de muncă corespunzătoare care să-i ocrotească sănătatea şi integritatea fizică, precum şi de spaţii de lucru, dotări şi logistica aferente;

g) de respect pentru viaţa intimă, familială şi privată.

***Art. 12.** Auditorii publici externi ai Curţii de Conturi sunt obligaţi:*

a) să promoveze, în cadrul structurii din care fac parte, relaţii bazate pe responsabilitate, loialitate, respect reciproc, colaborare şi sprijin profesional;

b) să îndeplinească sarcinile de serviciu în cadrul competenţelor şi responsabilităţilor atribuite;

c) să acţioneze întotdeauna astfel încât să nu fie afectată imaginea instituţiei;

d) să respecte reglementările interne privind întocmirea, circuitul şi păstrarea documentelor;

e) să utilizeze toate căile interne, amiabile şi posibile de soluţionare a conflictelor, în relaţia cu instituţia, în cazul în care acestea sunt pe cale să apară, în scopul evitării unor eventuale litigii;

Scanned with OKEN Scanner

f) să respecte şi să îndeplinească toate celelalte obligaţii prevăzute în Regulamentul de organizare şi funcţionare, procedurile şi normele de lucru interne ale Curţii de Conturi;

g) să respecte viaţa intimţ, familialţ şi privată în relaţiile de muncă şi profesionale.

Art. 13. *Auditorii publici externi se pot constitui într-o asociaţie profesională, având ca scop promovarea şi dezvoltarea auditului public extern, perfecţionarea pregătirii profesionale, creşterea prestigiului profesiei, precum şi asigurarea cooperării cu alte instituţii similare din ţară şi din străinătate.*

Răspunderi şi sancţiuni

Art. 14. *Comportamentul auditorilor publici externi ai Curţii de Conturi trebuie să fie conform cerinţelor din Legea nr. 94/1992 privind organizarea şi funcţionarea Curţii de Conturi, republicată, cu modificările ulterioare şi a prezentului Cod. Încălcarea acestor prevederi reprezintă abateri şi atrage aplicarea de măsuri disciplinare cu suportarea consecinţelor legale.*

Constituie abatere disciplinară orice faptă săvârşită cu vinovăţie, în legătură cu activitatea desfăşurată, constând dintr-o acţiune sau inacţiune, prin care s-au încălcat prevederile legale şi orice alte reglementări sau dispoziţii interne emise de conducerea Curţii de Conturi.

Art. 15. *Sunt abateri disciplinare:*

a) întârzierea sistematică sau neglijenţa repetată, în efectuarea la termen şi de calitate a lucrărilor;

b) absenţe nemotivate de la serviciu;

c) exercitarea în afara cadrului legal sau omisiunea de a îndeplini atribuţiile prevăzute de lege;

d) nerespectarea secretului profesional şi respectiv al caracterului confidenţial al informaţiilor obţinute în exercitarea funcţiei şi divulgarea acestora altor persoane decât celor îndreptăţite potrivit legii sau folosirea acestora într-o manieră contrară legii;

e) prezentarea publică (presă scrisă, televiziuni, radio etc.), a constatărilor rezultate în urma controalelor/auditurilor efectuate, sau de care au luat la cunoştinţă;

f) manifestările care aduc atingere prestigiului şi autorităţii instituţiei sau onoarei/probităţii profesionale;

g) intervenţiile sau stăruinţele pentru soluţionarea unor probleme în afara cadrului legal;

h) refuzul nejustificat de a îndeplini sarcinile şi atribuţiile de serviciu;

i) superficialitate în rezolvarea lucrărilor repartizate;

j) încălcarea ordinii şi disciplinii la locul de muncă;

k) încălcarea principiilor ce stau la baza exercitării atribuţiilor profesiei de auditor public extern;

l) exprimarea unor opinii sau convingeri politice, precum şi participarea la activităţi sau manifestaţii publice cu character politic;

Scanned with OKEN Scanner

m) încălcarea altor obligaţii ale profesiei stabilite prin prezentul Cod.

Art. 16. *Sancţiunile disciplinare care pot fi aplicate în cazul săvârşirii uneia dintre abaterile mai sus menţionate, în funcţie de gravitatea acesteia, sunt:*

a) avertismentul scris;

b) suspendarea contractului individual de muncţ pentru o perioadă ce nu poate depăşi 10 zile;

c) retrogradarea din funcţie, cu acordarea indemnizaţiei corespunzătoare funcţiei în care s-a dispus retrogradarea, pentru o durata ce nu poate depăşi 60 zile;

d) reducerea cu 5- 10 % a indemnizaţiei lunare, pe o perioadă de 1- 3 luni;

e) desfacerea disciplinară a contractului individual de muncă.

Art. 17. *Pentru aceeaşi abatere disciplinară se poate aplica numai o singură sancţiune.*

Sancţiunea disciplinară se aplică în raport cu gravitatea abaterii disciplinare săvârşită de auditorul public extern, avându-se în vedere următoarele:

a) împrejurările în care a fost săvârşită fapta;

b) gradul de vinovăţie a persoanei în cauză;

c) consecinţele abaterii disciplinare;

d) comportamentul general în cadrul structurii din care face parte cel vinovat;

e) sancţiuni disciplinare suferite anterior de persoana în cauză.

Art. 18. *Sancţiunile disciplinare prevăzute mai sus se aplică de preşedintele Curţii de Conturi urmare sesizării efectuată de către:*

a) directorul Camerei de Conturi judeţene şi a municipiului Bucureşti, pentru auditorii publici externi din subordinea acestora;

b) consilierul de conturi, pentru auditori publici externi din cadrul departamentului din subordine, precum şi pentru directorii structurilor teritoriale pe care îi are în coordonare.

Art. 19. *Sancţiunea disciplinară nu poate fi aplicată decât după efectuarea unei cercetări disciplinare prealabile, cu excepţia celei prevăzute de art. 16 lit. a) din prezentul Cod.*

In vederea desfăşurării cercetarii disciplinare prealabile, preşedintele Curţii de Conturi numeşte prin ordin o comisie specială formată din 3-5 membri. Această comisie va convoca în scris persoana în cauză precizânduse obiectul, data, ora şi locul întrevederii.

Neprezentarea persoanei convocate în condiţiile prevăzute mai sus fără un motiv obiectiv dă dreptul comisiei să iniţieze cercetarea în absenţa făptuitorului.

În cursul cercetării disciplinare prealabile auditorul public extern are dreptul să fie asistat/ reprezentat de un avocat, să formuleze şi să susţină toate apărările în favoarea sa şi să ofere comisiei speciale toate probele şi motivaţiile pe care le consideră necesare.

Sancţiunea disciplinară, în cazul abaterilor prezentate anterior în prezentul Cod se aplică de către preşedintele Curţii de Conturi la propunerea comisiei speciale care a efectuat cercetarea disciplinară prealabilă.

Scanned with OKEN Scanner

Preşedintele Curţii de Conturi dispune aplicarea sancţiunii disciplinare printr-un ordin emis în formă scrisă, în termen de 30 de zile calendaristice de la data prezentării concluziilor comisiei speciale, dar nu mai târziu de 6 luni de la data săvârşirii faptei.

Sub sancţiunea nulităţii absolute, ordinul va cuprinde în mod obligatoriu:

a) descrierea faptei care constituie abatere disciplinară;

b) precizarea prevederilor legale sau ale regulamentelor interne, care au fost încălcate de auditorul public extern;

c) motivele pentru care au fost înlăturate apărările formulate de auditorul public extern în timpul cercetării disciplinare prealabile sau motivele pentru care nu a fost efectuată cercetarea;

d) temeiul de drept în baza căruia sancţiunea disciplinară se aplică;

e) termenul în care sancţiunea poate fi contestată;

f) instanţa competentă la care sancţiunea poate fi contestată.

Ordinul de sancţionare se comunică persoanei în cauză în cel mult 5 zile calendaristice de la data emiterii şi produce efecte de la data comunicării.

Comunicarea se realizează prin predarea acesteia către auditorul public extern, cu semnătură de primire, ori, în caz de refuz al primirii, prin scrisoare recomandată, la domiciliul sau reşedinţa comunicată de acesta.

Împotriva sancţiunii disciplinare aplicate, auditorii publici externi se pot adresa cu contestaţie plenului Curţii de Conturi, în termen de 15 zile calendaristice de la data comunicării acesteia.

În baza documentaţiei întocmite urmare analizei efectuată de către comisia special desemnată şi a propunerilor formulate de aceasta, plenul Curţii de Conturi menţine ori anulează sancţiunea aplicată.

Ordinul de sancţionare menţinut de plenul Curţii, poate fi contestat la instanţele judecătoreşti competente, în termen de 30 de zile calendaristice de la data comunicării hotărârii plenului.

Art. 20.** De la data trimiterii în judecată penală, auditorii publici externi sunt suspendaţi de drept din funcţiilor lor. În caz de condamnare definitivă, ei sunt demişi de drept, iar în caz de achitare suspendarea încetează. **[...]

1.3. Competenţe privind soluţionarea refuzului de viză CFPD

În principiu, se cunoaşte că la nivelul instituţiilor statului nici o cheltuială nu poate fi înscrisă în buget - şi nici angajată şi efectuată, dacă nu există bază legală pentru respectiva cheltuială. De asemenea, nici o cheltuială din fonduri publice nu poate fi angajată, ordonanţată şi plătită dacă nu este legal aprobată şi nu există prevederi bugetare publice (cf. art. 14 din Legea nr. 500/2002 privind finanţele publice).

Totuşi, ani în şir, s-au efectuat plăţi şi cheltuieli bugetare considerate ilegale de către controlorii delegaţi ai MFP, aplicîndu-se o prevedere din

Scanned with OKEN Scanner

O.G. nr.119/1999 - art. 21 alin. (5) - care creează posibilitatea ca ordonatorul de credite să dispună pe propria răspundere efectuarea operaţiunile refuzate (care nu primesc viza CFP). Aşadar, vreme de zece ani, Ordonanţa în cauză (privind controlul intern şi controlul financiar preventiv) s-a constituit într-un veritabil subterfugiu pentru ocolirea prevederilor din Legea finanţelor publice.

Realmente, prin efectuarea de cheltuieli refuzate la viza (CFPD – Control financiar preventiv delegat), recurgîndu-se la asumarea răspunderii ordonatorului de credite, se lipsea de efecte juridice prevederea din Legea nr. 500/2002 care instituie regula arătată mai sus. Doar criza a fost cea care a făcut ca recent, tot prin Ordonanţă de guvern, să se instituie sistarea de către Trezorerie a plăţilor aferente cheltuielilor refuzate la viza CFPD.

Evident, durata sistării nu este nelimitată, ci ţine pînă la data pronunţării Curţii de Conturi a României, anume sesizată în această privinţă. Ordonanţa în cauză (nr. 8/ 2009, M.Of. nr. 480, din 10 iulie 2009) completează art. 21 din O.G. nr. 119/1999, la care deja ne-am referit, cu patru noi alineate, ce aduc detalii în sensul arătat.

Concret, acestea stipulează că:

♦ Cererile de deschidere a creditelor bugetare prezentate de ordonatorii principali de credite (...), refuzate total sau partial la viza CFPD, vor fi prezentate MFP împreună cu copii ale refuzului de viză CFPD şi ale actului de decizie internă prin care ordonatorul de credite şi-a asumat răspunderea efectuării operaţiunii refuzate la viză.

♦ În cazul cererilor de deschidere a creditelor bugetare prezentate de ordonatorii principali de credite (...), refuzate parţial la viza de CFPD, MFP, prin unităţile Trezoreriei Statului, acceptă în vederea decontării numai documentele de plată aferente cheltuielilor care nu au facut obiectul refuzului de viză. În vederea acceptarii documentelor de plată, ordonatorii de credite au obligaţia să prezinte unităţilor Trezoreriei Statului copii ale ordonanţărilor de plată avizate pentru CFP - propriu şi delegat- şi orice documente justificative solicitate de acestea, din care să rezulte că plăţile dispuse nu au facut obiectul refuzului de viză CFPD.

♦ Documentele de plată aferente cheltuielilor care au facut obiectul refuzului de viză vor fi acceptate de unităţile Trezoreriei Statului numai în cazul în care Curtea de Conturi constată că refuzul de viză CFPD nu este întemeiat.

♦ In cazul creditelor bugetare (...) care se repartizează ordonatorilor de credite ierarhic inferiori, ordonatorul principal de credite va prezenta MFP situaţia creditelor bugetare refuzate la viza CFPD, pe ordonatori de credite subordonaţi.

Scanned with OKEN Scanner

Completarea în discuție ne poate conduce la ideea că marcăm un progres în privința grijii legiuitorului pentru folosirea banului public. În același timp nu putem să nu observăm că pînă la adoptarea O.G. nr. 119/1999, oarecum sub altă aparență, lucrurile funcționau tocmai așa cum s-a statuat prin această ultimă modificare (O.G. nr. 8/ 2009), dacă nu chiar mai bine.

Avem de-a face, astfel, maidegrabă cu o revenire la un mod de lucru. Aceasta pentru că Secția de Control Preventiv a Curții de Conturi (desființată în 1999) avea același obiect de activitate pe care îl are astăzi Corpul Controlorilor Delegați (CCD) al MFP.

Dealtminteri, atunci, la crearea CCD, personalul a fost transferat în interesul serviciului de la Curtea de Conturi, care avea desemnat cîte un controlor de conturi la fiecare ordonator de credite, în cadrul ministerelor și agențiilor centrale.

Evident, dat fiind acel mod de organizare, gestiunea finanțelor statului era mai adecvat monitorizată, iar contestațiile privind refuzurile de viză se soluționau cu maximum de operativitate.

1.4. Abateri și sancțiuni

Așa cum am arătat anterior, în situația în care, după aplicarea procedurilor de audit financiar, se constată regularitatea conturilor, se emite *certificatul de conformitate* și se comunică entității auditate.

Dacă se constată existența unor abateri de la regularitate, care au determinat producerea unor prejudicii, se comunică conducerii entității publice auditate această stare de fapt.

Privitor la abateri și sancțiuni relevăm că reprezintă abateri și se sancționează - potrivit Legii Nr. 94/1992 privind organizarea si functionarea Curtii de Conturi, Cap. VII, Republicată în temeiul art. IV din Legea nr. 217/2008 pentru modificarea si completarea Legii nr. 94/1992 privind organizarea si functionarea Curții de Conturi, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 724 din 24 octombrie 2008 - fapte precum:

a) nerespectarea obligației de a prezenta Curții de Conturi, în termenele stabilite, conturile ce urmează a fi verificate - cu amenda civilă egala cu salariul pe 1-3 luni al persoanei din vina căreia s-a produs întîrzierea;

b) neîndeplinirea măsurilor dispuse de Curtea de Conturi, cu amendă civilă egală cu salariul de la 2 pînă la 5 luni al persoanei din vina căreia nu au fost duse la îndeplinire măsurile stabilite.

Scanned with OKEN Scanner

Încălcarea obligaţiilor de către entităţile auditate de a transmite actele, documentele, informaţiile solicitate, la termenele şi în structura stabilite de Curtea de Conturi, şi să îi asigure accesul în sediile acestora, se penalizează cu 500.000 lei pentru fiecare zi de întîrziere.

Abaterile se constată de auditorii publici externi, iar amenda se stabileşte potrivit regulamentului propriu, sumele reprezentînd amenzi civile facîndu-se venit la bugetul de stat.

Nerecuperarea prejudiciilor, ca urmare a nedispunerii şi a neurmăririi de conducerea entităţii a măsurilor transmise de Curtea de Conturi, constituie infracţiune şi se pedepseşte cu închisoare de la 6 luni la 3 ani. Stabilirea întinderii prejudiciului şi dispunerea măsurilor pentru recuperarea acestuia devin obligaţie a conducerii entităţii auditate.

Sesizarea Parchetului intervine atunci cînd în rapoartele de audit se constată existenţa unor fapte pentru care există indicii că au fost săvîrşite cu încălcarea legii penale.

În baza constatărilor sale, Curtea de Conturi poate întreprinde următoarele măsuri:

a) suspendarea aplicării demersurilor care contravin reglementărilor legale din domeniul financiar, contabil şi fiscal;

b) blocarea fondurilor bugetare sau speciale, atunci cînd se constată utilizarea nelegală sau ineficientă a acestora;

c) înlăturarea neregulilor constatate în activitatea financiar-contabilă sau fiscală controlată.

De asemenea, poate cere celor în drept suspendarea din funcţie, în condiţiile legii, a persoanelor acuzate de săvîrşirea de fapte cauzatoare de prejudicii importante sau a unor abateri grave cu caracter financiar, constatate în urma controalelor/ auditurilor efectuate, pînă la soluţionarea definitivă a cauzelor în care sînt implicate.

Scanned with OKEN Scanner

Cap. 2 Exercitarea activităților specifice Curții de Conturi și valorificarea rezultatelor[1]

În mod tradițional, competența Curții de Conturi constă în verificarea modului de formare, de administrare și de întrebuințare a resurselor financiare ale statului și ale sectorului public, precum și asupra legalității gestionării patrimoniului public și privat al statului și al unităților administrativ-teritoriale. În conformitate cu Declarația de la Lima și cu Standardele de audit ale INTOSAI s-a statuat că atribuția esențială a Curții de Conturi o constituie exercitarea auditului public extern în sectorul public, realizată, în principal, prin cele două tipuri consacrate de audit: auditul financiar extern și auditul performanței.

2.1. Organizarea, efectuarea controlului, întocmirea actelor de control și valorificarea constatărilor înscrise în actele de control

2.1.1. Organizarea și efectuarea controlului

Activitatea de control se desfășoară conform Programului anual de activitate, aprobat de plenul Curții de Conturi, și tematicilor specifice elaborate de departamentele de specialitate, pe categorii de persoane juridice, domenii sau sectoare de activitate.

---

[1] *Cf.* REGULAMENT privind organizarea și desfășurarea activităților specifice Curții de Conturi, precum și valorificarea actelor rezultate din aceste activități (aprobat prin Hotărârea plenului Curții de Conturi nr. 1/ 04.02.2009, conform prevederilor art. 12 alin. (2) din Legea nr. 94/1992, republicată, cu modificările și completările ulterioare, M. Of. nr. 78 din 10 februarie 2009.

Scanned with OKEN Scanner

• *Notificarea entității*

Entitățile incluse în Programul anual de activitate, aprobat de plenul Curții de Conturi, sunt notificate, conform prevederilor art. 28 din lege, asupra controlului care urmează să se efectueze de structurile de specialitate ale Curții de Conturi.

Adresa de notificare, al cărei model este prevăzut în *anexa nr. 1*, este semnată de șeful de departament/ directorul camerei de conturi și se transmite entității ce urmează a fi verificată, de regulă, cu cel mult 10 zile lucrătoare înainte de începerea controlului.

În cadrul acțiunilor de documentare sau în cazul unor controale declanșate operativ, notificarea se face cu cel puțin două zile lucrătoare înainte de data începerii acestora.

• *Desemnarea auditorilor publici externi*

Auditorii publici externi care urmează să efectueze controlul sunt propuși de către directorii direcțiilor din cadrul departamentelor[1]/ directorii adjuncți ai camerelor de conturi și aprobați nominal de către șefii de departament sau de către directorii camerelor de conturi.

Directorii din cadrul departamentelor/ directorii adjuncți ai camerelor de conturi propun pentru fiecare acțiune de control, de regulă, câte 2 sau mai mulți auditori publici externi, care formează echipa de control, în funcție de volumul de operațiuni ale entității și de complexitatea acțiunii.

În cazul în care echipa de control este formată din 2 sau mai mulți auditori publici externi, unul dintre aceștia este desemnat șef de echipă, el având și sarcina de a repartiza obiectivele de control pe fiecare membru al echipei, precum și de a urmări și coordona întreaga acțiune.

• *Emiterea delegației de control*

Pentru efectuarea controlului la entitatea nominalizată în Programul anual de activitate, șefii departamentelor de specialitate/ directorii camerelor de conturi emit delegația de control, al cărei model este prevăzut în *anexele nr. 2.1 și 2.2.*

În aceasta se precizează în mod explicit: auditorii publici externi desemnați și denumirea acțiunii, entitatea nominalizată pentru verificare,

[1]În cazul departamentelor de control/audit care au în structură direcții și, respectiv, servicii subordonate direct șefului de departament, prin sintagma director direcție din cadrul departamentului se înțelege director/ șef serviciu din cadrul departamentului.

Scanned with OKEN Scanner

perioada de desfăşurare a controlului. După finalizarea acţiunii, delegaţia de control se ataşează la actul de control.

Delegaţia de control se actualizează în situaţia în care acţiunile de control se prelungesc ca perioadă de timp.

Este interzisă auditorilor publici externi efectuarea unor acţiuni de documentare şi verificare fără a deţine delegaţia de control şi fără să fie notificată în prealabil entitatea la care urmează a fi efectuată acţiunea.

- *Organizarea acţiunilor de control*

Conducătorii structurilor din cadrul Curţii de Conturi pot participa la şedinţa de deschidere de la entitatea controlată pentru prezentarea echipei de control.

În cadrul acestei discuţii cu managementul entităţii verificate se prezintă tema acţiunii şi se stabilesc persoanele de contact, logistica necesară, precum şi alte detalii pentru realizarea în bune condiţii a respectivei acţiuni de control.

La entităţile care ţin registrul unic de control, auditorii publici externi au obligaţia de a consemna în acesta, atât înaintea începerii, cât şi după finalizarea controlului, elementele prevăzute în Legea nr. 252/2003 privind registrul unic de control, respectiv numele şi prenumele persoanelor împuternicite a efectua controlul, numărul legitimaţiei de control, numărul şi data delegaţiei, tema controlului, perioada controlului, perioada controlată, numărul şi data actului de control întocmit.

După ce a fost desemnată pentru efectuarea acţiunii, echipa de auditori îşi planifică activitatea de control pentru a realiza o armonizare adecvată între obiectivele de control stabilite, probele care trebuie colectate pentru atingerea acestor obiective, metodele prin care urmează să se obţină probe suficiente şi temeinice, precum şi bazele pentru evaluarea probelor.

Planificarea activităţii de control presupune întocmirea de către auditorii publici externi a unui plan de control. Acesta se avizează de către directorul direcţiei din cadrul departamentului/ directorul adjunct al camerei de conturi şi se aprobă de şeful departamentului/ directorul camerei de conturi.

Planul cuprinde, în principal, următoarele: entitatea verificată; obiectivele controlului cuprinse în tematica de control; perioada supusă verificării; auditorii publici externi desemnaţi să efectueze controlul; şeful de echipă nominalizat; repartizarea obiectivelor de control pe fiecare auditor; perioada de efectuare a controlului.

Planul de control poate fi modificat şi completat pe parcursul desfăşurării acţiunii în funcţie de situaţia reală constatată pe teren.

Scanned with OKEN Scanner

În vederea elaborării planului de control şi efectuării unui control eficient, la începutul fiecărei acţiuni auditorii publici externi trebuie să se documenteze temeinic asupra următoarelor aspecte:

♦ natura activităţii entităţii controlate şi a ramurii din care aceasta face parte. Pentru aceasta se culeg date şi informaţii privind cadrul legal, mediul de control şi condiţiile în care entitatea controlată îşi desfăşoară activitatea;

♦ operaţiunile şi tranzacţiile efectuate de entitatea controlată, inclusiv operaţiunile/ tranzacţiile cu părţile afiliate;

♦ sistemul de control intern al entităţii, rapoartele auditurilor interne şi externe anterioare, precum şi modul în care au fost implementate recomandările acestora;

♦ informaţiile privind statutul, regulamentele interne, contractele economice etc.

Auditorii publici externi au obligaţia de a examina ultimul act de control încheiat de Curtea de Conturi la entitatea controlată, precum şi, dacă se impune, modul de ducere la îndeplinire a măsurilor dispuse de Curtea de Conturi în procesul de valorificare şi să consemneze despre acestea în actul de control.

Auditorii publici externi au, de asemenea, obligaţia de a solicita şi de a examina actele de control întocmite la entitatea verificată de către alte organe de control.

Acţiunea de control se efectuează, de regulă, la sediul entităţii verificate. În cazuri excepţionale, verificarea se poate face şi la sediul Curţii de Conturi sau al camerei de conturi, iar acest lucru se stabileşte de către şeful departamentului/ directorul camerei de conturi, la propunerea motivată a auditorilor publici externi.

În cazul în care controlul se efectuează la sediul Curţii de Conturi sau al camerei de conturi, se transmite conducerii entităţii ce urmează a fi controlată o scrisoare semnată de către conducerea structurii de control, cuprinzând actele şi documentele tehnico-operative şi financiar-contabile, în original, referitoare la obiectivele supuse verificării, necesare pentru realizarea acţiunii, precum şi termenul maxim la care acestea trebuie puse la dispoziţia echipei de control.

Pentru actele şi documentele solicitate de Curtea de Conturi în baza prevederilor art. 4 din lege, prin scrisoarea prevăzută la pct. 50, precum şi pentru orice alte documente solicitate pe parcursul desfăşurării acţiunii şi aduse la sediul structurii Curţii de Conturi de către reprezentanţii entităţii verificate pe cheltuiala acesteia, se încheie proces-verbal de predare-primire între echipa de control şi aceşti reprezentanţi, atât în momentul

Scanned with OKEN Scanner

primirii, cât şi la sfârşitul acţiunii de control, când respectivele acte şi documente se restituie.

Auditorii publici externi sunt obligaţi să asigure integritatea şi securitatea actelor şi documentelor aparţinând entităţii controlate, în cazul în care verificarea se face la sediul Curţii de Conturi sau al camerei de conturi.

Aceste prevederi se aplică şi în cazul misiunilor de audit financiar şi audit al performanţei.

• *Proceduri folosite pentru realizarea acţiunilor de control*

Conform prevederilor art. 1 alin. (2) din lege, controlul Curţii de Conturi se efectuează prin proceduri de audit. Procedurile utilizate se selectează în funcţie de specificul activităţii entităţii controlate şi de obiectivele de control stabilite, după cum urmează:

♦ teste de control, al căror scop este verificarea modului de funcţionare a sistemului financiar-contabil utilizat de entitate şi a celui de control intern, pentru a evalua în ce măsură auditorii publici externi se pot baza pe rezultatele acestora;

♦ proceduri de fond, care constituie, în principal, verificări directe ale operaţiunilor/ tranzacţiilor şi ale informaţiilor contabile. Prin procedurile de fond se verifică de către auditori, de asemenea, dacă toate operaţiunile şi tranzacţiile economice verificate sunt în conformitate cu legislaţia şi cu reglementările în vigoare.

Cele mai utilizate metode şi tehnici de colectare a probelor sunt: examinarea documentelor, organizarea de grupuri de dezbatere, chestionare, interviuri, precum şi observarea directă, prezentate după cum urmează:

a) *examinarea documentelor*. Pentru realizarea controlului, auditorii publici externi trebuie să examineze actele şi documentele tehnico-operative şi financiar-contabile referitoare la obiectivele supuse verificării.

Pentru realizarea acestei activităţi auditorii publici externi urmează să analizeze, fără a fi limitative, şi informaţii referitoare la:

- planificarea strategică şi operaţională a entităţilor controlate;

♦ controalele dispuse de conducere entităţii verificate;

♦ stenogramele sau procesele-verbale ale şedinţelor adunărilor generale ale acţionarilor, consiliilor de administraţie şi ale conducerii executive, precum şi ale organelor deliberative;

♦ reclamaţii şi contestaţii şi modul de soluţionare a acestora;

♦ rapoartele de activitate ale entităţilor controlate şi ale unităţilor subordonate acestora;

♦ rapoartele de audit sau de control precedente;

♦ rapoartele de audit intern;

Scanned with OKEN Scanner

b) *grupurile de dezbatere* reprezintă o metodă utilizată de auditor pentru a colecta opinii şi idei de la persoanele în măsură să dea relaţii în legătură cu obiectivele controlului;

c) *chestionarele* se utilizează de auditor, în vederea obţinerii unor informaţii privind o anumită problematică. Avantajele acestora constau în faptul că pot fi obţinute o multitudine de informaţii cu privire la problematica abordată, într-un timp relativ scurt;

d) *interviurile* reprezintă o metodă de investigare utilizată de auditor în scopul obţinerii de date şi de informaţii în legătură cu problematica de control abordată;

e) *observarea directă* este o tehnică ce poate fi utilizată de auditori pentru analiza diferitelor procese sau fenomene economice ori sub aspectul comportamentului managementului sau al personalului entităţii verificate.

Aceste proceduri nu sunt limitative. În cadrul acţiunii de control, operaţiunile şi documentele financiar-contabile ce se verifică se selectează prin eşantionare.

Eşantionarea presupune aplicarea de către auditor a procedurilor de audit numai asupra unei părţi a operaţiunilor şi documentelor financiar-contabile, astfel încât, după analizarea probelor selectate, concluziile să poată fi extinse.

Eşantionul trebuie să fie selectat astfel încât să fie reprezentativ[1]. Eşantionul reprezentativ este acel eşantion în care elementele controlate sunt aproximativ identice caracteristicilor specifice tuturor operaţiunilor şi documentelor financiar-contabile ale entităţii controlate. Aceasta înseamnă că elementele incluse în eşantion sunt asemănătoare cu cele rămase în afara eşantionului, iar pe baza lor se pot formula concluziile în legătură cu obiectivele de control urmărite, întrucât definesc domeniul supus verificării.

2.1.2. Întocmirea actelor de control

- ***Tipuri de acte de control***

În cazul controalelor efectuate pe parcursul execuţiei bugetare şi pentru perioadele expirate, la instituţiile publice, precum şi la celelalte

[1]Eşantionul poate fi selectat atât prin metode statistice, cât şi prin metode nestatistice. Metoda de eşantionare statistică foloseşte teoria probabilităţilor pentru determinarea mărimii eşantionului, oferind posibilitatea obţinerii unor concluzii pertinente pentru întreaga populaţie. Metodele statistice cele mai frecvent utilizate sunt: selecţia aleatorie şi selecţia sistematică. Metoda eşantionării nestatistice are la bază raţionamentul profesional al auditorului, concluziile privind operaţiunile şi documentele financiar-contabile făcându-se pe baza propriului raţionament.

Scanned with OKEN Scanner

persoane prevăzute la art. 18, 19 şi la art. 27 alin. (2) şi (3) din lege, se întocmesc următoarele tipuri de acte de control:

- ♦ raport de control;
- ♦ proces-verbal de constatare;
- ♦ notă de constatare;
- ♦ notă unilaterală.

Raportul de control, al cărui model este prevăzut în *anexa nr. 3*, se întocmeşte, în baza prevederilor art. 30 alin. (2) din lege, de către auditorii publici externi desemnaţi să efectueze verificarea.

În *raportul de control*, auditorii publici externi prezintă:

a) obiectivele de control prevăzute în tematica specifică la care s-au constatat abateri de la legalitate şi regularitate care nu au determinat producerea de prejudicii. Fiecare constatare este însoţită de descrierea măsurilor luate în timpul controlului;

b) obiectivele de control prevăzute în tematica specifică la care s-au constatat abateri de la legalitate şi regularitate care au determinat producerea de prejudicii. Fiecare constatare este însoţită de descrierea măsurilor luate în timpul controlului;

c) obiectivele de control prevăzute în tematica specifică la care s-au constatat fapte pentru care există indicii că au fost săvârşite cu încălcarea legii penale;

d) obiectivele de control prevăzute în tematica specifică la care nu s-au constatat abateri de la legalitate şi regularitate.

Toate abaterile constatate şi prezentate pe scurt în raport sunt detaliate în procesele-verbale de constatare, anexe la raportul de control.

Raportul de control se semnează numai de către auditorii publici externi.

Procesul-verbal de constatare se întocmeşte:

a) în cazul în care se constată abateri de la legalitate şi regularitate care au determinat sau nu au determinat producerea unor prejudicii, conform modelului prevăzut în *anexa nr. 4.1*;

b) în cazul în care se identifică fapte pentru care există indicii că au fost săvârşite cu încălcarea legii penale se întocmeşte procesul-verbal de constatare, distinct, al cărui model este prevăzut în *anexa nr. 4.2*.

Procesul-verbal de constatare se semnează de auditorii publici externi care au efectuat verificarea şi de către reprezentanţii legali ai persoanei juridice controlate.

În cazul în care este necesar pentru fundamentarea şi instrumentarea unor constatări, Curtea de Conturi poate solicita unor instituţii ale statului efectuarea cu prioritate a unor verificări de specialitate. Această solicitare a Curţii de Conturi se notifică instituţiilor specializate printr-o adresă semnată

Scanned with OKEN Scanner

de şeful de departament/ directorul camerei de conturi (conform competenţei teritoriale), la propunerea auditorilor publici externi.

În adresă se precizează obiectivele de control, perioada de verificare şi termenul de predare a actului de control la structura Curţii de Conturi care a solicitat verificarea respectivă. Actul întocmit la solicitarea Curţii de Conturi constituie anexă la procesul-verbal de constatare.

Nota de constatare se întocmeşte:

a) în cazul în care, ca urmare a controalelor efectuate, se constată abateri pentru clarificarea cărora se impune continuarea controlului la altă entitate şi/sau de către alte structuri ale Curţii de Conturi;

b) în cazul în care, în scopul instrumentării şi fundamentării unor constatări, se impune efectuarea unor verificări încrucişate şi la alte entităţi decât cea la care s-a dispus iniţial controlul;

c) în cazul în care se constată abateri a căror reconstituire ulterioară nu mai este posibilă. În această situaţie, nota de constatare se întocmeşte şi se semnează în momentul identificării abaterilor. În cazul în care se refuză semnarea acestei note de către reprezentanţii entităţii verificate, aceasta poate fi semnată de 1-2 martori.

În nota de constatare se consemnează situaţia de fapt, precum şi, dacă este cazul, măsurile luate operativ pentru remedierea abaterilor constatate.

Forma şi structura notei de constatare se adaptează modelului procesului-verbal de constatare.

Nota de constatare se semnează de către auditorii publici externi, reprezentanţii legali ai persoanei juridice controlate sau de alte persoane în prezenţa cărora s-a efectuat constatarea şi constituie anexă la procesul-verbal de constatare şi raportul de control.

• **Reguli generale de întocmire a actelor de control**

♦ *Conţinutul actelor de control*

În actele de control se înscriu în mod obligatoriu următoarele date:

♦ numele şi prenumele auditorilor publici externi care efectuează controlul;

♦ structura care efectuează controlul;

♦ numărul şi data delegaţiei de control;

♦ denumirea şi adresa persoanei juridice controlate;

♦ codul fiscal/ numărul de înregistrare la registrul comerţului al persoanei juridice controlate;

♦ ordonatorii de credite/ conducătorii persoanei juridice controlate în perioada supusă controlului şi în timpul controlului, cu precizarea intervalelor de timp în care aceştia au asigurat conducerea;

♦ denumirea acţiunii de control;

Scanned with OKEN Scanner

♦ perioada în care s-a efectuat controlul;
♦ perioada supusă controlului;
♦ obiectivele controlului;
♦ constatările rezultate în urma controlului efectuat.

Pe parcursul desfăşurării acţiunii, membrii echipei de control trebuie să discute şi să analizeze constatările cu persoanele implicate, precum şi cu conducerea entităţii, în vederea elucidării cauzelor şi împrejurărilor care au condus la producerea abaterilor şi a consecinţelor economico-financiare.

Proiectul actului de control se prezintă conducerii entităţii şi se analizează cu aceasta, la o dată stabilită de ambele părţi, încercându-se cu acest prilej clarificarea eventualelor divergenţe între constatările auditorilor şi susţinerile reprezentanţilor entităţii verificate. La această întâlnire poate participa şi conducerea structurii de control.

Redactarea formei finale a actului de control se realizează după parcurgerea acestor etape, avându-se în vedere şi eventualele probe noi prezentate de către conducerea/ reprezentanţii entităţii verificate.

♦ *Înregistrarea şi semnarea actelor de control*

Actele de control care trebuie semnate bilateral se înregistrează la registratura entităţii verificate. Numărul de înregistrare se menţionează în finalul actului de control.

În vederea semnării, actele de control menţionate mai sus se depun/ transmit entităţii verificate, însoţite de o adresă, semnată de auditorii publici externi care au efectuat controlul, prin care se stabileşte şi termenul pentru semnare.

În adresă se menţionează şi dreptul entităţii verificate de a formula şi de a transmite obiecţiuni la actul de control în termenul-limită de 15 zile lucrătoare de la data înregistrării actului de control la entitatea verificată.

Totodată, se precizează şi structura Curţii de Conturi şi adresa acesteia unde se depun/ transmit obiecţiunile.

Termenul pentru semnarea procesului-verbal de constatare de către reprezentanţii legali ai entităţii verificate şi, după caz, a notei de constatare este de până la 5 zile lucrătoare de la data înregistrării actului de control la registratura entităţii verificate sau data confirmării de primire când actul se transmite acesteia prin poştă.

Procesele-verbale de constatare şi notele de constatare se pot afla în următoarele situaţii:

♦ semnate fără obiecţiuni de către reprezentanţii legali ai entităţii controlate. În acest caz se procedează de îndată la valorificarea actelor de control;

Scanned with OKEN Scanner

♦ semnate cu obiecțiuni de către reprezentanții legali ai entității verificate. În acest caz valorificarea actelor de control se face după primirea obiecțiunilor, dar nu mai târziu de 15 zile lucrătoare de la înregistrarea actelor de control la registratura entității verificate;

♦ refuzate să fie semnate. Acest fapt se menționează ca atare de către auditorii publici externi la finalul actului de control. În acest caz, după expirarea celor 15 zile lucrătoare de la data înregistrării actului de control la entitatea verificată, termen în care aceasta are dreptul de a depune obiecțiuni, se procedează de îndată la valorificarea constatărilor înscrise în actul de control.

♦ *Depunerea obiecțiunilor la actul de control*

Reprezentanții legali ai persoanei juridice controlate pot face obiecțiuni la constatările înscrise în actul de control.

Acestea trebuie transmise/ depuse la structura Curții de Conturi care a efectuat controlul, în termen de 15 zile lucrătoare de la înregistrarea actului de control la persoana juridică verificată.

În cazul în care obiecțiunile se depun după expirarea termenului de 15 zile lucrătoare de la data înregistrării actului de control la registratura entității controlate, acestea nu sunt avute în vedere la valorificarea constatărilor.

♦ *Numărul de exemplare în care se întocmesc actele de control*

Numărul de exemplare în care se întocmesc actele de control se stabileşte în funcție de tipul actului, după cum urmează:

a) în cazul în care în raportul de control nu au fost consemnate abateri, acesta se întocmeşte într-un singur exemplar, înregistrat la registratura generală a Curții de Conturi sau, după caz, la registratura din cadrul structurilor teritoriale ale acesteia;

b) în cazul în care în raportul de control au fost consemnate abateri de la legalitate şi regularitate care au determinat sau nu au determinat producerea unor prejudicii şi/sau fapte pentru care există indicii că au fost săvârşite cu încălcarea legii penale, acesta se întocmeşte în numărul necesar de exemplare, în funcție de modul de valorificare;

c) în cazul în care au fost întocmite procese-verbale de constatare şi/sau note de constatare, anexe la raportul de control, acestea se întocmesc în numărul necesar de exemplare, în funcție de modul de valorificare.

Toate exemplarele actelor de control trebuie să conțină semnătura în original a auditorilor publici externi şi, respectiv, după caz, a reprezentanților legali ai persoanelor juridice controlate.

Scanned with OKEN Scanner

Numărul de exemplare în care a fost întocmit actul de control se consemnează la finalul acestuia. De asemenea, la finalul actelor semnate bilateral se menţionează faptul că prin semnarea acestora de către conducerea entităţii verificate se certifică restituirea documentelor puse la dispoziţia echipei de control.

În cazul în care nu au fost constatate abateri, certificarea restituirii documentelor puse la dispoziţie de entitatea verificată se face printr-o minută care se anexează la raportul de control.

♦ *Extinderea controlului*

În situaţia în care se constată abateri de la legalitate şi regularitate care provin din exerciţiile financiare anterioare celui verificat, controlul se poate extinde şi asupra acestora.

Extinderea[1] se propune de către auditorii publici externi şi se aprobă de şeful de departament/ directorul camerei de conturi.

• ***Reguli specifice de întocmire a procesului-verbal de constatare***

♦ *Modul de întocmire a proceselor-verbale de constatare*

În cazul constatării de abateri de la legalitate şi regularitate care au determinat sau nu au determinat producerea unor prejudicii şi/sau fapte pentru care există indicii că au fost săvârşite cu încălcarea legii penale, consemnate în actele de control întocmite, acestea vor fi expuse clar şi concis şi vor fi însoţite de probe relevante.

Redactarea proceselor-verbale de constatare se face sistematizat, pe naturi de abateri, cu indicarea frecvenţei acestora în cadrul eşantionului verificat şi cu prezentarea celor mai concludente exemple, iar celelalte cazuri se prezintă în situaţii anexe.

Anexele la procesul-verbal de constatare se constituie din: situaţii, tabele, acte sau documente necesare susţinerii constatărilor, în copie ori în original, după caz, şi note de relaţii.

Tabelele şi situaţiile anexate la procesul-verbal de constatare se semnează de echipa de control, de reprezentanţii persoanei juridice controlate şi de salariaţii cu atribuţii în activitatea respectivă.

Documentele sau actele în care sunt consemnate operaţiuni patrimoniale, financiar-contabile etc., necesare confirmării constatărilor, se anexează în copie la procesul-verbal de constatare.

---

[1]În situaţia în care este necesară extinderea acţiunii de control, se procedează conform metodologiei de elaborare, modificare şi urmărire a realizării Programului anual de activitate.

Scanned with OKEN Scanner

În situaţia în care se constată producerea unor fapte pentru care există indicii că au fost săvârşite cu încălcarea legii penale, se întocmeşte proces-verbal de constatare, distinct (în care nu se consemnează şi alte abateri), ce constituie parte integrantă a raportului de control.

La acest proces-verbal de constatare, distinct, al cărui model este prevăzut în *anexa nr. 4.2*, se anexează în original documentele care au stat la baza constatărilor. În acest caz, entitatea controlată are obligaţia de a-şi păstra copii ale documentelor ridicate în original.

Pentru documentele ridicate în original se va întocmi proces-verbal de ridicare documente în care se va consemna fiecare act ridicat.

Procesul-verbal se încheie în două exemplare şi este semnat atât de către auditorii publici externi, cât şi de conducerea entităţii verificate. Un exemplar al procesului-verbal se lasă la entitatea verificată.

♦ *Notele de relaţii*

Pe parcursul desfăşurării acţiunii de control, în vederea clarificării împrejurărilor şi a cauzelor care au condus la crearea de abateri de la legalitate şi regularitate sau producerea de fapte pentru care există indicii că au fost săvârşite cu încălcarea legii penale, auditorii publici externi solicită note de relaţii, al căror model este prevăzut în *anexa nr. 5*, persoanelor cu atribuţii în domeniul în care s-au constatat aceste abateri. În nota de relaţii se descriu faptele în legătură cu care se solicită clarificări.

La redactarea actelor de control se au în vedere notele de relaţii solicitate (în măsura în care răspunsurile formulate au legătură directă cu întrebările puse), consemnându-se în mod explicit atât conţinutul acestora, cât şi punctul de vedere al auditorilor publici externi faţă de răspunsurile date la întrebările puse în notele de relaţii, precum şi măsurile luate de persoana juridică controlată.

Notele de relaţii se pot lua în orice etapă a controlului, în acestea fiind stabilite întrebări precise, formulate astfel încât răspunsurile date să asigure clarificarea împrejurărilor în care au fost produse aspectele reţinute de control.

Notele de relaţii se solicită, dacă este posibil, şi persoanelor care la data controlului nu mai sunt angajate la entitatea controlată. Aceste note de relaţii se obţin cu sprijinul şi prin intermediul entităţii verificate.

Solicitarea notelor de relaţii are ca scop clarificarea unor aspecte constatate în timpul controlului. Persoanele cărora le sunt adresate notele de relaţii pot prezenta orice alte date sau documente necunoscute de auditorii publici externi, care contribuie la clarificarea constatărilor.

♦ *Conţinutul proceselor-verbale de constatare*

Scanned with OKEN Scanner

În afara elementelor indicate anterior, în procesele-verbale de constatare în care sunt consemnate abateri de la legalitate şi regularitate care au determinat sau nu au determinat producerea de prejudicii ori fapte pentru care există indicii că au fost săvârşite cu încălcarea legii penale, se înscriu, în principal, pentru fiecare abatere/faptă, conform modelelor prevăzute în *anexele nr. 4.1 şi 4.2*, următoarele:

a) descrierea abaterii de la legalitate şi regularitate; descrierea abaterii se face cât mai complet, pe bază de date, documente şi alte dovezi relevante;

b) legea sau altă reglementare încălcată, cu indicarea articolului, literei şi a conţinutului acesteia;

c) estimarea valorii operaţiunilor care constituie abateri, ce se determină pe bază de date, documente şi alte probe relevante;

d) cauzele şi împrejurările care au condus la încălcarea legii sau a altor norme;

e) consecinţele economico-financiare ale abaterilor de la legalitate şi regularitate;

f) persoanele cu atribuţii în domeniul în care s-au constatat abateri, poziţia acestora faţă de abaterile constatate, exprimată în nota de relaţii, precum şi punctul de vedere motivat al auditorilor publici externi cu privire la aceasta;

g) măsurile luate de entitatea verificată în timpul controlului.

2.1.3. Valorificarea constatărilor înscrise în actele de control

• *Evidenţa actelor de control*

Actele de control întocmite ca urmare a controalelor efectuate pe parcursul execuţiei bugetare şi pentru perioadele expirate sau a controalelor tematice (rapoarte de control, procese-verbale de constatare, note de constatare, note unilaterale) se depun şi se înregistrează în evidenţa structurii care a efectuat controlul (departament sau camera de conturi). Acestea se înregistrează şi în *Registrul special privind evidenţa actelor întocmite şi modul de valorificare a constatărilor consemnate în acestea*[1].

Acest registru se completează permanent prin grija directorului din cadrul departamentului şi a directorului adjunct al camerei de conturi.

• *Notele întocmite de către auditorii publici externi în procesul de valorificare*

[1]Al cărui model se regăseşte în anexă la Regulamentul privind organizarea şi desfăşurarea activităţilor specifice Curţii de Conturi, precum şi valorificarea actelor rezultate din aceste activităţi.

Scanned with OKEN Scanner

În cazul în care reprezentanții persoanei juridice controlate formulează obiecțiuni la actul de control, auditorii publici externi întocmesc o notă conținând poziția motivată legal referitoare la obiecțiunile în cauză. Nota se întocmește în termen de maximum 5 zile lucrătoare de la data înregistrării obiecțiunilor la structura care a efectuat controlul.

La actele de control încheiate și înregistrate în evidența structurii Curții de Conturi se atașează o notă întocmită de auditorii publici externi care au efectuat controlul și în care se înscriu, în mod concret și explicit, abaterile constatate și propunerile privind modul de valorificare a constatărilor. Această notă se întocmește după primirea obiecțiunilor și formularea punctului de vedere al auditorilor publici externi asupra acestora.

• *Valorificarea constatărilor înscrise în rapoartele de control*

Rapoartele de control se valorifică în funcție de conținutul acestora, după cum urmează:

a) rapoartele de control în care nu au fost consemnate abateri se repartizează de către șeful departamentului către directorul din cadrul departamentului și, respectiv, de către directorul camerei de conturi către directorul adjunct, pentru a fi analizate de aceștia.

În termen de 10 zile lucrătoare de la data înregistrării actului în evidența structurii, directorul din cadrul departamentului/ directorul adjunct al camerei de conturi întocmește o notă cuprinzând punctul său de vedere privind conținutul actului de control. Nota se anexează la raportul de control.

În cazul în care controlul a fost dispus și coordonat de un departament de specialitate din cadrul Curții de Conturi, nota aprobată de directorul camerei de conturi, însoțită, eventual, de raportul de control, se înaintează departamentului în cauză, la solicitarea acestuia;

b) rapoartele de control în care au fost consemnate abateri de la legalitate și regularitate care au determinat sau nu au determinat producerea unor prejudicii și/sau fapte pentru care există indicii că au fost săvârșite cu încălcarea legii penale (prezentate detaliat în procesele-verbale de constatare, anexe la raportul de control) se repartizează de către șeful de departament către directorul din cadrul departamentului și, respectiv, de către directorul camerei de conturi către directorul adjunct, pentru a fi analizate de către aceștia și a se întocmi proiectul documentelor de valorificare.

În termen de maximum 20 de zile lucrătoare de la primirea obiecțiunilor sau de la expirarea termenului de depunere a acestora, directorul din cadrul departamentului/ directorul adjunct al camerei de conturi întocmește o notă cuprinzând punctul său de vedere privind

Scanned with OKEN Scanner

conţinutul actului de control şi proiectul documentelor de valorificare (proiectul deciziei, proiectul adresei de sesizare a organelor de urmărire penală).

Actele de control încheiate de către auditorii publici externi, împreună cu notele şi proiectul documentelor de valorificare, întocmite de către directorul din cadrul departamentului/ directorul adjunct al camerei de conturi, se înaintează şefului de departament/ directorului camerei de conturi.

• *Valorificarea constatărilor înscrise în procesele-verbale de constatare*

Procesele-verbale de constatare în care au fost consemnate abateri de la legalitate şi regularitate care au determinat sau nu au determinat producerea unor prejudicii ori fapte pentru care există indicii că au fost săvârşite cu încălcarea legii penale se valorifică împreună cu raportul de control la care acestea constituie anexe.

• *Măsurile dispuse de către Curtea de Conturi pentru valorificarea constatărilor din actele de control*

Pentru valorificarea constatărilor înscrise în rapoartele de control şi, respectiv, în procesele-verbale de constatare - anexe ale acestora, Curtea de Conturi poate stabili:

a) potrivit prevederilor art. 94 din lege:

a.1) suspendarea aplicării măsurilor care contravin reglementărilor legale din domeniul financiar, contabil şi fiscal;

a.2) blocarea fondurilor bugetare sau speciale, atunci când se constată utilizarea nelegală sau ineficientă a acestora;

a.3) înlăturarea neregulilor constatate în activitatea financiar-contabilă sau fiscală controlată;

b) potrivit prevederilor art. 31 alin. (3) şi (4) din lege:

b.1) în situaţia în care se constată existenţa unor abateri de la legalitate şi regularitate care au determinat producerea unor prejudicii, Curtea de Conturi comunică conducerii entităţii controlate această stare de fapt. Stabilirea întinderii prejudiciului şi dispunerea măsurilor pentru recuperarea acestuia devin obligaţie a conducerii entităţii verificate;

b.2) în situaţia în care se constată, în urma controlului Curţii de Conturi, existenţa unor fapte pentru care există indicii că au fost săvârşite cu încălcarea legii penale, consemnate într-un proces-verbal de constatare distinct, conducătorul structurii (şeful departamentului/ directorul camerei de conturi) sesizează, după obţinerea avizului Departamentului juridic,

Scanned with OKEN Scanner

organele în drept pentru asigurarea valorificării constatării şi informează entitatea verificată;

c) potrivit prevederilor art. 96 din lege, Curtea de Conturi poate cere celor în drept suspendarea din funcţie, în condiţiile legii, a persoanelor acuzate de săvârşirea de fapte cauzatoare de prejudicii importante sau a unor abateri grave cu caracter financiar, constatate în urma controalelor efectuate, până la soluţionarea definitivă a cauzelor în care sunt implicate.

• *Decizia*

Pentru aplicarea măsurilor de valorificare prevăzute la pct. 86 lit. a), b.1) şi c), se emite decizia al cărei model este prevăzut în *anexa nr. 6.*

Proiectul deciziei se întocmeşte de către directorul direcţiei din cadrul departamentului/ directorul adjunct al camerei de conturi. Acesta este examinat de către şeful de departament sau de către directorul camerei de conturi, care îl semnează şi îl remite spre executare conducerii entităţii verificate. Decizia este însoţită de o adresă de înaintare, al cărei model este prevăzut în *anexa nr. 7*, care se transmite prin poştă cu confirmare de primire.

În decizie se înscriu concret măsurile pe care entitatea verificată sau alte entităţi implicate trebuie să le aducă la îndeplinire în vederea înlăturării abaterilor constatate, precum şi pentru stabilirea întinderii prejudiciului şi dispunerea măsurilor pentru recuperarea acestuia.

Totodată, prin decizie se poate cere entităţii verificate şi luarea unor măsuri pentru suspendarea din funcţie, în condiţiile legii, a persoanelor acuzate de săvârşirea de fapte cauzatoare de prejudicii importante sau a unor abateri grave cu caracter financiar, constatate în urma controalelor efectuate de Curtea de Conturi, până la soluţionarea definitivă a cauzelor în care sunt implicate.

În cazul în care se propune blocarea fondurilor în baza art. 94 lit. b) din lege şi/sau se cere suspendarea din funcţie potrivit art. 96 din lege, proiectul de decizie, însoţit de actele de control, se transmite Departamentului juridic în vederea obţinerii avizului acestuia. Departamentul juridic verifică îndeplinirea condiţiilor legale pentru dispunerea măsurilor propuse şi restituie documentele, însoţite de o adresă prin care comunică avizul asupra măsurilor propuse, structurii emitente.

În situaţia în care se constată existenţa unor abateri de la legalitate şi regularitate care au determinat producerea de prejudicii, decizia cuprinzând măsurile pentru recuperarea acestora va fi adusă la cunoştinţă şi organului ierarhic superior în subordinea căruia se află entitatea verificată sau organului de conducere colectivă, care aprobă, coordonează şi controlează

Scanned with OKEN Scanner

activitatea entităţii verificate şi care, în cadrul atribuţiilor ce îi revin, va urmări modul de ducere la îndeplinire a măsurilor în cauză.

În cazul aleşilor locali decizia se transmite consiliului local/ consiliului judeţean. *(Deciziile se înregistrează în Registrul special, în vederea asigurării urmăririi modului de ducere la îndeplinire a măsurilor dispuse.)*

• *Analiza şi soluţionarea contestaţiei la decizie*

Împotriva măsurilor dispuse prin decizie, în termen de 15 zile lucrătoare de la data primirii acesteia, partea interesată poate depune contestaţie la structura Curţii de Conturi care a emis decizia.

În cazul în care contestaţia este depusă la altă structură a Curţii de Conturi decât cea care a emis decizia, contestaţia se consideră valabilă dacă a fost introdusă în termen. În această situaţie, contestaţia este redirecţionată de către structura care a primit contestaţia la structura emitentă a deciziei.

Termenul de 15 zile lucrătoare pentru contestarea deciziei nu cuprinde ziua primirii deciziei şi nici ziua expedierii contestaţiei.

Termenul care se sfârşeşte într-o zi de sărbătoare legală sau când serviciul este suspendat se va prelungi până la sfârşitul primei zile de lucru următoare.

Nedepunerea contestaţiei în termen atrage decăderea, cu excepţia cazului în care entitatea verificată dovedeşte că a fost împiedicată printr-o împrejurare mai presus de voinţa ei. În acest caz, contestaţia se va depune în termen de 15 zile lucrătoare de la încetarea "împiedicării", cu prezentarea motivelor care au determinat această situaţie.

Contestaţia trimisă prin poştă se socoteşte în termen dacă a fost predată recomandat la oficiul poştal în termenul prevăzut la pct. 94 din lege.

Contestaţia nu suspendă obligaţia executării deciziei.

În situaţia contestaţiei formulate de conducerea entităţii verificate la decizia emisă de structurile Curţii de Conturi, se procedează astfel:

a) atunci când decizia a fost emisă de către şeful departamentului de specialitate care a efectuat controlul, contestaţia se remite de către acesta directorului din cadrul departamentului respectiv. Acesta, în termen de 10 zile lucrătoare, examinează temeinicia contestaţiei formulate şi întocmeşte o notă cu punctul său de vedere referitor la argumentele prezentate în contestaţie;

b) atunci când decizia a fost emisă de către directorul camerei de conturi, contestaţia se remite de către acesta directorului adjunct, care, în termen de 10 zile lucrătoare, întocmeşte o notă cu punctul său de vedere referitor la argumentele prezentate în contestaţie.

Scanned with OKEN Scanner

Nota întocmită de directorul din cadrul departamentului/ directorul adjunct al camerei de conturi se aprobă de şeful de departament/ directorul camerei de conturi. Nota împreună cu contestaţia formulată de entitatea verificată, decizia emisă şi procesele-verbale de constatare se transmit Comisiei de soluţionare a contestaţiilor.

În acest sens, documentele sus-menţionate, de la nivelul camerei de conturi, se transmit departamentului care coordonează domeniul ce a făcut obiectul verificării, în vederea analizei şi soluţionării contestaţiei.

Contestaţiile formulate împotriva deciziilor emise de structurile Curţii de Conturi sunt examinate de comisii de soluţionare a contestaţiilor, formate după cum urmează:

a) un vicepreşedinte, consilierul de conturi care coordonează departamentul care a efectuat verificarea şi un alt consilier de conturi (desemnat de vicepreşedinte), pentru deciziile emise de către departamentele de specialitate.

Structura care a efectuat controlul informează vicepreşedintele cu privire la necesitatea constituirii Comisiei de soluţionare a contestaţiilor;

b) consilierul de conturi care coordonează domeniul ce a făcut obiectul verificării, un alt consilier de conturi (desemnat de către unul dintre vicepreşedinţi) şi directorul din cadrul departamentului respectiv, pentru deciziile emise la nivelul camerelor de conturi.

La şedinţa Comisiei de soluţionare a contestaţiilor pot fi invitaţi şi reprezentanţii entităţii verificate, care pot depune acte şi documente suplimentare pentru susţinerea contestaţiei. Aceştia pot fi asistaţi de avocat. Comisia de soluţionare a contestaţiilor examinează contestaţia împreună cu celelalte documente şi emite o încheiere al cărei model este prevăzut în *anexa nr. 8*, prin care se poate dispune admiterea totală sau parţială a contestaţiei ori respingerea acesteia.

Cu ocazia şedinţei Comisiei de soluţionare a contestaţiilor, în vederea emiterii încheierii, secretarul de şedinţă întocmeşte un proces-verbal al şedinţei, în care se consemnează participarea şi a altor persoane decât membrii Comisiei de soluţionare a contestaţiilor (respectiv reprezentanţi ai entităţii verificate). Totodată, în procesul-verbal se menţionează, în sinteză, dezbaterile care au avut loc, precum şi actele şi documentele suplimentare depuse de entitatea verificată în vederea susţinerii contestaţiei. Procesul-verbal al şedinţei se semnează de membrii Comisiei de soluţionare a contestaţiilor şi de secretarul de şedinţă.

Opinia separată şi motivarea acesteia se anexează la încheiere şi se semnează de către membrul Comisiei de soluţionare a contestaţiilor care a formulat-o.

Scanned with OKEN Scanner

Încheierea emisă de Comisia de soluționare a contestațiilor se comunică entității căreia i-au fost dispuse măsuri prin decizie şi structurilor de control care au emis decizia.

Un exemplar al încheierii, împreună cu decizia şi contestația la aceasta, se remite Departamentului juridic, în vederea reprezentării Curții de Conturi în eventualele litigii.

- *Sesizarea instanței*

Împotriva hotărârilor înscrise în încheiere, entitatea verificată, în termen de 15 zile lucrătoare de la primirea comunicării, poate sesiza instanța de contencios administrativ competentă, în condițiile Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările şi completările ulterioare.

Sesizarea instanței se depune la Secția de contencios administrativ şi fiscal a Curții de Apel Bucureşti, pentru încheierile emise de către structurile centrale ale Curții de Conturi.

În cazul încheierilor emise la nivelul camerelor de conturi, sesizarea instanței se depune la Secția de contencios administrativ şi fiscal a tribunalelor județene.

- *Verificarea modului de ducere la îndeplinire a măsurilor dispuse prin decizii*

Verificarea modului de ducere la îndeplinire a măsurilor dispuse prin decizii se realizează de către structurile din cadrul Curții de Conturi care le-au emis, de regulă, în cel mult 30 de zile calendaristice de la data prevăzută în decizie pentru comunicarea modului de ducere la îndeplinire a acesteia.

Pentru realizarea verificării modului de ducere la îndeplinire a măsurilor dispuse prin decizii, la propunerea structurilor de control, în Programul anual de activitate, aprobat de plenul Curții de Conturi, se alocă, în mod distinct, fond de timp aferent acestei activități.

În vederea verificării modului de ducere la îndeplinire a măsurilor dispuse prin decizii, conducătorii structurilor Curții de Contruri emit delegații de control.

- *Acte întocmite în urma verificării modului de ducere la îndeplinire a măsurilor dispuse prin decizii*

Verificarea modului de ducere la îndeplinire a măsurilor dispuse prin decizii se finalizează astfel:

a) în situația în care măsurile privind remedierea abaterilor de la legalitate şi regularitate au fost duse la îndeplinire în totalitate, iar prejudiciile au fost stabilite ca întindere şi s-au dispus măsuri de recuperare potrivit legii, se întocmeşte o notă unilaterală. În aceasta se consemnează

Scanned with OKEN Scanner

situația constatată. Nota se semnează numai de auditorii publici externi care au efectuat verificarea;

b) în cazul în care nu s-a acționat pentru suspendarea aplicării măsurilor care contravin reglementărilor legale din domeniul financiar-contabil, nu s-au blocat fondurile bugetare sau speciale în urma constatării utilizării nelegale ori ineficiente a acestora și nu au fost înlăturate abaterile de la legalitate și regularitate, altele decât cele cauzatoare de prejudicii, prevăzute la art. 94 din lege, se încheie proces-verbal de constatare. Acesta se întocmește cu respectarea prevederilor regulamentului susmenționat. În baza actului de control astfel întocmit se sesizează organul ierarhic superior al entității controlate, solicitându-se acestuia printr-o scrisoare (însoțită de o copie a procesului-verbal de constatare) să ia măsuri care să asigure ducerea la îndeplinire de către entitatea aflată în subordine a măsurilor dispuse de Curtea de Conturi.

Atunci când se impune, se informează Parlamentul, Guvernul sau alte instituții interesate.

În cazul autorităților publice locale se sesizează consiliul local/ consiliul județean pentru a lua măsurile care se impun;

c) în cazul în care conducerea entității verificate nu a dispus și nu a urmărit măsurile transmise de Curtea de Conturi pentru stabilirea întinderii prejudiciului și recuperarea acestuia, potrivit prevederilor art. 31 alin. (3) din lege, se întocmește proces-verbal de constatare.

Acesta se întocmește cu respectarea prevederilor regulamentului susmenționat și se înaintează de către șeful departamentului sau directorul camerei de conturi la Departamentul juridic, în vederea obținerii avizului pentru sesizarea organului de urmărire penală. După obținerea avizului, procesul-verbal de constatare se transmite organelor de urmărire penală însoțit de o adresă de sesizare semnată de șeful de departament/ directorul camerei de conturi care a emis decizia, în vederea aplicării art. 128^1 din lege.

În condițiile în care conducerea entității verificate prezintă în scris argumente temeinice care justifică neducerea la îndeplinire la termen a măsurilor dispuse prin decizie, aceasta poate solicita prelungirea termenului. Conducerea structurii care a efectuat verificarea poate acorda un nou termen pentru realizarea măsurilor dispuse, care se comunică entității printr-o adresă separată. La finele noului termen se reia procedura de verificare.

- *Acte de control întocmite în cazul neducerii la îndeplinire a măsurilor dispuse în baza prevederilor art. 93 alin. (1) lit. b), c) și d), precum și ale art. 96 din lege*

În cazul în care, la solicitarea Curții de Conturi:

Scanned with OKEN Scanner

a) nu s-a efectuat verificarea, cu prioritate, a unor obiective, în cadrul atribuţiilor lor legale, de către organele de control financiar, fiscal, inclusiv de inspecţie bancară ale Băncii Naţionale a României;

b) nu au fost puse la dispoziţie rapoartele celorlalte organisme cu atribuţii de control financiar, fiscal, audit intern şi inspecţie bancară;

c) nu s-au efectuat de către instituţiile specializate ale statului verificările de specialitate solicitate în vederea clarificării unor constatări;

d) nu s-a dispus suspendarea din funcţie a persoanelor acuzate de săvârşirea de fapte cauzatoare de prejudicii importante sau a unor abateri grave cu caracter financiar, constatate în urma controlului efectuat, până la soluţionarea definitivă a cauzelor în care sunt implicate, se întocmeşte proces-verbal de constatare, în vederea aplicării prevederilor art. 127 lit. b) din lege.

În procesul-verbal de constatare se consemnează neducerea la îndeplinire a solicitărilor formulate, punctul de vedere al conducerii entităţii verificate şi al persoanei care a fost desemnată efectiv să realizeze măsurile respective.

Procedura de întocmire a procesului-verbal de constatare şi căile de atac al acestuia sunt prevăzute în regulament. Potrivit prevederilor art. 127 lit. b) din lege, în cazul neîndeplinirii măsurilor dispuse în temeiul art. 93 alin. (1) lit. b), c) şi d), precum şi al art. 96 din lege, se aplică amendă civilă, egală cu salariul de la 2 până la 5 luni al persoanei care se face răspunzătoare de această situaţie.

Prin termenul de salariu se înţelege salariul brut sau indemnizaţia brută.

Amenda civilă se stabileşte prin încheiere, al cărei model este prevăzut în *anexa nr. 9*, emisă de o comisie constituită în acest sens din:

a) un vicepreşedinte, consilierul de conturi care coordonează departamentul ce a efectuat verificarea şi un alt consilier de conturi (desemnat de vicepreşedinte);

b) directorul camerei de conturi, directorul adjunct şi şeful de serviciu/ un auditor public extern, altul decât cel care a efectuat controlul la entitatea în cauză, numit de directorul structurii, pentru acţiunile de control efectuate de către camerele de conturi.

Încheierea se transmite de către şeful departamentului/ directorul camerei de conturi persoanelor/ părţilor interesate. Un exemplar al încheierii emise de comisia la nivel central, precum şi de comisiile de la nivel teritorial se remite Departamentului juridic, în vederea reprezentării Curţii de Conturi în instanţă, în cazul în care încheierea este atacată prin sesizare.

Împotriva încheierii emise de comisii partea interesată poate face *sesizare* în termen de 15 zile lucrătoare de la data primirii acesteia.

Scanned with OKEN Scanner

Sesizarea se depune după cum urmează:

♦ la Secția de contencios administrativ și fiscal a Curții de Apel București, pentru încheierile emise de comisiile constituite la nivelul central al Curții de Conturi;

♦ la Secția de contencios administrativ și fiscal a tribunalelor județene, pentru încheierile emise de comisiile constituite la nivelul camerelor de conturi.

Pentru urmărirea încasării amenzii, șeful de departament/ directorul camerei de conturi transmite încheierea organelor fiscale competente.

Sumele reprezentând amenzi civile se fac venit la bugetul de stat.

*

* *

Procedura prevăzută anterior se aplică și în cazul auditului financiar și auditului performanței.

Aceeași procedură se utilizează și în cazul încălcării obligației prevăzute la art. 4 alin. (2) din lege, situație în care se aplică prevederile art. 128 din lege (penalități de 50 lei/zi de întârziere).

• *Sesizarea organelor de urmărire penală competente*

În cazul în care la raportul de control este anexat procesul-verbal de constatare (prin care auditorii publici externi au constatat existența unor fapte pentru care există indicii că au fost săvârșite cu încălcarea legii penale), directorul din cadrul departamentului/ directorul adjunct al camerei de conturi examinează temeinic actul de control și întocmește proiectul adresei de sesizare a organului în drept.

Șeful departamentului/ directorul camerei de conturi analizează conținutul actului de control și al proiectului de adresă și solicită avizul Departamentului juridic din cadrul Curții de Conturi. După obținerea avizului, adresa de sesizare, însoțită de raportul de audit la care este anexat procesul-verbal de constatare, se transmite organului de urmărire penală competent.

Despre măsura luată, privind sesizarea organelor de urmărire penală competente, este informată în scris și conducerea entității verificate.

*

* *

Procedura arătată aici se aplică și în cazul auditului financiar și auditului performanței.

• *Modul de valorificare a notelor de constatare*

În cazul în care, în urma verificărilor efectuate la entitățile cuprinse în Programul anual de activitate a Curții de Conturi, s-a întocmit nota de

Scanned with OKEN Scanner

constatare care cuprinde abateri pentru clarificarea cărora este necesară continuarea controlului la altă entitate (care este, de asemenea, cuprinsă în program), aceasta este remisă cu o adresă de înaintare structurii Curții de Conturi în a cărei competență de verificare se află persoana juridică la care urmează a se extinde controlul.

Structura Curții de Conturi care a primit nota de constatare va continua şi va finaliza acțiunea de verificare. În acest caz, nota de constatare se anexează la actul de control care se întocmeşte.

Atunci când persoana juridică la care urmează a se extinde controlul nu este cuprinsă în Programul anual de activitate a Curții de Conturi, notele de constatare în care sunt consemnate abateri pentru clarificarea cărora este necesară continuarea controlului la altă entitate se remit, cu adresă de înaintare, structurii competente din cadrul Curții de Conturi.

La rândul ei, aceasta analizează şi, dacă este cazul, solicită aprobarea pentru includerea în program a entității la care se propune extinderea acțiunii de verificare. Nota de constatare se anexează la actul de control.

În cazul în care pentru instrumentarea şi fundamentarea unor constatări se impune efectuarea unor verificări încrucişate şi la entități aflate în competența de control a Curții de Conturi, altele decât la cea la care s-a realizat inițial controlul, se solicită aprobarea în vederea includerii în program şi a acestora. Nota de constatare se anexează la actul de control.

Notele de constatare în care sunt consemnate fapte a căror reconstituire ulterioară nu mai este posibilă, se anexează la procesul-verbal de constatare.

Conținutul acestor note de constatare este prezentat sintetic şi în cuprinsul procesului-verbal de constatare.

2.2. Organizarea şi efectuarea auditului financiar, întocmirea raportului de audit şi valorificarea constatărilor înscrise în raportul de audit

2.2.1. Atribuțiile şi competențele Curții de Conturi privind auditul financiar

În baza prevederilor art. 16 alin. (3) şi art. 22 din lege, Curtea de Conturi exercită activitatea de audit financiar asupra conturilor de execuție ale bugetului public consolidat.

Scanned with OKEN Scanner

Totodată, potrivit art. 1 alin. (2) din lege, auditul financiar se exercită de către Curtea de Conturi cu respectarea normelor proprii adoptate pe baza standardelor de audit internaţionale general acceptate.

Curtea de Conturi efectuează auditul financiar, conform prevederilor art. 22 din lege, asupra următoarelor conturi de execuţie:

a) contul general anual de execuţie a bugetului de stat;

b) contul anual de execuţie a bugetului asigurărilor sociale de stat;

c) conturile anuale de execuţie a fondurilor speciale;

d) conturile anuale de execuţie a bugetelor locale, ale municipiului Bucureşti, ale judeţelor, ale sectoarelor municipiului Bucureşti, ale municipiilor, ale oraşelor şi comunelor;

e) contul anual de execuţie a bugetului Trezoreriei Statului;

f) conturile anuale de execuţie a bugetelor instituţiilor publice autonome;

g) conturile anuale de execuţie a bugetelor instituţiilor publice finanţate integral sau parţial de la bugetul de stat, de la bugetul asigurărilor sociale de stat, de la bugetele locale şi de la bugetele fondurilor speciale, după caz;

h) conturile anuale de execuţie a bugetelor instituţiilor publice finanţate integral din venituri proprii;

i) contul general anual al datoriei publice a statului;

j) conturile anuale de execuţie a bugetului fondurilor externe nerambursabile;

k) alte conturi de execuţie a unor bugete prevăzute de lege.

Prin activitatea de audit financiar Curtea de Conturi urmăreşte dacă situaţiile financiare sunt complete, reale şi conforme cu legile şi reglementările în vigoare, furnizând în acest sens o opinie.

În cadrul competenţelor sale, Curtea de Conturi efectuează audit financiar la următoarele categorii de entităţi publice:

a) statul şi unităţile administrativ-teritoriale, în calitate de persoane juridice de drept public, cu serviciile şi instituţiile lor publice, autonome sau neautonome;

b) organismele autonome de asigurări sociale sau de altă natură, care gestionează bunuri, valori sau fonduri, într-un regim legal obligatoriu, în condiţiile în care, prin lege sau prin statutele lor, se prevede acest lucru.

2.2.2. Obiectivele auditului financiar şi certificarea conturilor

Obiectivul auditului financiar este acela de a obţine asigurarea că situaţiile financiare auditate sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil în România şi respectă principiile legalităţii şi regularităţii.

Scanned with OKEN Scanner

Responsabilitatea adoptării politicilor contabile corespunzătoare, a menţinerii unui control intern adecvat şi a efectuării de prezentări corecte în situaţiile financiare revine entităţii auditate.

Auditorul trebuie să planifice şi să efectueze auditul astfel încât să obţină o asigurare rezonabilă privind existenţa sau absenţa unor erori semnificative în situaţiile financiare.

În auditarea conturilor de execuţie, Curtea de Conturi urmăreşte, în principal:

a) exactitatea şi realitatea datelor reflectate în situaţiile financiare.

În cadrul acestui obiectiv se au în vedere următoarele:

♦ organizarea şi conducerea evidenţei operative şi contabile;

♦ înregistrarea veniturilor şi a cheltuielilor pe structura clasificaţiei bugetare;

♦ concordanţa datelor înregistrate în evidenţa contabilă cu cele preluate în balanţele de verificare şi înscrise în bilanţurile contabile şi conturile de execuţie;

♦ întocmirea conturilor de execuţie a bugetelor instituţiilor publice;

♦ reflectarea reală şi exactă a operaţiunilor financiar-contabile în bilanţurile contabile şi conturile de execuţie bugetară;

♦ încheierea exerciţiului bugetar;

b) legalitatea stabilirii şi încasării veniturilor statului, unităţilor administrativ-teritoriale, asigurărilor sociale de stat şi ale instituţiilor publice finanţate integral sau parţial din venituri proprii.

În cadrul acestui obiectiv se au în vedere următoarele:

♦ stabilirea, urmărirea şi încasarea sumelor datorate de contribuabili potrivit reglementărilor şi procedurilor legale;

♦ realizarea veniturilor prevăzute în bugetele publice, în cuantumul şi la termenele prevăzute de lege, identificarea cauzelor care au determinat nerealizarea acestora;

c) angajarea, lichidarea, ordonanţarea, plata şi înregistrarea cheltuielilor conform reglementărilor legale şi în concordanţă cu prevederile legii bugetare.

În cadrul acestui obiectiv se au în vedere următoarele:

♦ evidenţa angajamentelor din care derivă obligaţii de plată;

♦ efectuarea cheltuielilor în limitele creditelor bugetare aprobate şi numai în legătură cu activitatea instituţiei publice respective;

♦ efectuarea cheltuielilor în conformitate cu legislaţia care le reglementează, cu încadrarea în limita angajamentelor asumate, cu aprobarea ordonatorului de credite, cu avizul compartimentelor de specialitate şi viza pentru controlul financiar preventiv;

Scanned with OKEN Scanner

♦ existența documentelor justificative, întocmite conform legii, care atestă exactitatea și realitatea sumelor datorate;

♦ utilizarea creditelor bugetare și efectuarea cheltuielilor în structura prevăzută de clasificația bugetară;

♦ efectuarea vărsămintelor și a contribuțiilor către bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat și celelalte bugete publice, în cuantumul și la termenele legale;

d) autorizarea și legalitatea modificărilor aduse prevederilor inițiale ale bugetelor publice.

În cadrul acestui obiectiv se au în vedere următoarele:

♦ legalitatea modificărilor aduse prevederilor inițiale ale bugetelor;

♦ efectuarea virărilor de credite bugetare pe subdiviziunile clasificației bugetare;

e) acordarea de la buget sau din fonduri speciale a subvențiilor și alocațiilor pentru investiții și utilizarea lor conform destinațiilor stabilite.

În cadrul acestui obiectiv se au în vedere următoarele:

♦ înscrierea în liste a obiectivelor de investiții în continuare și a celor noi pe baza documentațiilor tehnico-economice aprobate;

♦ organizarea și desfășurarea licitațiilor, încheierea contractelor;

♦ efectuarea cheltuielilor pentru obiectivele cuprinse în lista de investiții;

♦ acordarea avansurilor, efectuarea plăților către antreprenori și furnizori pe bază de documente legal întocmite, certificate și aprobate, în limita prevederilor bugetare;

♦ executarea, livrarea și recepția lucrărilor cu respectarea clauzelor contractuale;

f) contractarea împrumuturilor, rambursarea ratelor scadente ale acestora și plata dobânzilor aferente.

În cadrul acestui obiectiv se au în vedere următoarele:

♦ garantarea împrumuturilor;

♦ încadrarea în limitele aprobate prin lege a acordurilor de împrumut;

♦ încheierea contractelor de împrumut și respectarea clauzelor contractuale;

♦ rambursarea ratelor scadente, plata dobânzilor aferente și plata comisioanelor, cu respectarea termenelor din acordul de împrumut;

g) creanțele și obligațiile statului și ale unităților administrativ-teritoriale; protejarea activelor.

În cadrul acestui obiectiv se au în vedere următoarele:

♦ caracterul îndreptățit sau garantat al creanțelor și obligațiilor;

♦ stabilirea și aplicarea măsurilor de protejare a activelor;

Scanned with OKEN Scanner

♦ înregistrarea creanţelor şi a obligaţiilor în contabilitate pe baza documentelor justificative;

♦ încasarea creanţelor şi plata obligaţiilor;

h) concesionarea sau închirierea de bunuri proprietate publică şi concesionarea de servicii cu caracter public.

În cadrul acestui obiectiv se au în vedere următoarele:

♦ operaţiunile de concesionare şi/sau închiriere de bunuri proprietate publică, precum şi concesionarea de servicii cu caracter public;

♦ organizarea licitaţiilor, încheierea contractelor în conformitate cu prevederile legale şi urmărirea de către locator a respectării clauzelor contractuale;

i) modul de gestionare a mijloacelor materiale şi băneşti şi asigurarea integrităţii patrimoniului.

În cadrul acestui obiectiv se au în vedere următoarele:

♦ efectuarea inventarierii la termenul prevăzut de lege şi înregistrarea în evidenţa contabilă a rezultatelor acesteia;

♦ gestionarea şi utilizarea mijloacelor materiale şi băneşti primite;

♦ vânzarea şi/sau scoaterea din funcţiune a activelor corporale;

j) alte obiective în limita competenţelor stabilite de lege.

Situaţiile financiare supuse auditului financiar sunt următoarele:

♦ bilanţul;

♦ contul de rezultat patrimonial (situaţia veniturilor, finanţărilor şi cheltuielilor);

♦ situaţia fluxurilor de trezorerie;

♦ situaţia modificărilor în structura activelor/capitalurilor, anexe la situaţia financiară, care includ politici contabile şi note explicative;

♦ contul de execuţie bugetară.

• ***Certificarea conturilor***

Curtea de Conturi certifică, conform prevederilor legii, acurateţea şi veridicitatea datelor din conturile de execuţie verificate.

Certificarea contului de execuţie nu constituie temei pentru exonerarea de răspundere juridică a entităţii auditate.

Pentru motive bine întemeiate, în termen de un an de la data la care s-a certificat contul de execuţie, procedura examinării contului poate fi redeschisă.

Conturile de execuţie şi situaţiile financiare supuse auditului trebuie să îndeplinească condiţiile prevăzute de lege pentru a face posibilă auditarea lor.

În cazul în care conturile prezentate nu întrunesc condiţiile care să facă posibilă auditarea lor, auditorii publici externi restituie documentele

Scanned with OKEN Scanner

titularilor conturilor, potrivit prevederilor art. 30 alin. (3) din lege, consemnând această situație într-un proces-verbal de constatare.

În procesul-verbal de constatare se va înscrie în mod obligatoriu şi termenul pentru refacerea sau completarea conturilor.

Procedura de întocmire a procesului-verbal de constatare este similară cu cea prevăzută la Subcap. "Întocmirea documentelor".

Refacerea sau completarea conturilor de execuție se dispune prin decizie.

Procedurile de întocmire şi contestare a deciziei sunt cele prevăzute la Subcap. "Întocmirea documentelor".

În această situație, acțiunea de audit se suspendă până la refacerea/ completarea conturilor, fapt ce se aduce la cunoştința entității auditate.

Dacă titularii conturilor nu se conformează acestei măsuri, completarea sau refacerea conturilor se face pe cheltuiala acestora, de către un expert contabil numit de Curtea de Conturi.

În vederea numirii expertului, Curtea de Conturi (şeful de departament sau, după caz, directorul camerei de conturi) solicită în scris Corpului Experților Contabili şi Contabililor Autorizați din România nominalizarea unor experți, în vederea refacerii conturilor de execuție la entitatea auditată.

După primirea nominalizării de la Corpul Experților Contabili şi Contabililor Autorizați din România, şeful de departament la nivel central/ directorul camerei de conturi la nivel teritorial transmite o scrisoare ordonatorului de credite respectiv, prin care îi comunică expertul numit, precum şi obligativitatea, conform prevederilor art. 30 alin. (3) din lege, de a încheia contract pentru refacerea conturilor de execuție. Prin scrisoare se stabileşte şi termenul până la care ordonatorul de credite este obligat să încheie contractul cu expertul nominalizat.

În cazul în care ordonatorul de credite nu se conformează dispozițiilor de încheiere a contractului de refacere a conturilor de execuție şi, pe cale de consecință, nu le prezintă Curții de Conturi, se procedează la aplicarea prevederilor art. 127 lit. a) din lege.

Nerespectarea de către ordonatorii de credite a obligației de a prezenta Curții de Conturi, în termenele stabilite, conturile ce urmează a fi auditate constituie abatere şi se sancționează cu amendă civilă, potrivit art. 127 lit. a) din lege.

Abaterile se consemnează de auditori publici externi în procesul-verbal de constatare, menționându-se punctul de vedere al conducerii entității şi al persoanelor care au fost desemnate să realizeze măsurile respective.

Scanned with OKEN Scanner

Amenda civilă prevăzută la art. 127 lit. a) din lege se stabileşte prin încheiere de către comisia special constituită.

2.2.3. Organizarea misiunii de audit financiar

Misiunile de audit financiar se efectuează conform Programului anual de activitate, aprobat de plenul Curţii de Conturi.

Entităţile incluse în Programul anual de activitate trebuie notificate asupra misiunii de audit financiar ce se efectuează de către structurile Curţii de Conturi.

Desemnarea auditorilor publici externi care urmează să realizeze auditul financiar şi emiterea delegaţiei misiunii de audit urmează o procedură similară celei arătate anterior. După ce a fost desemnată pentru efectuarea misiunii, echipa de audit îşi planifică activitatea în scopul determinării naturii, a momentului şi întinderii procedurilor de audit care urmează să fie efectuate pentru atingerea obiectivelor auditului.

În cazul excepţional în care se stabileşte ca misiunea de audit să se realizeze la sediul Curţii de Conturi sau al camerei de conturi, se aplică procedura la care deja ne-am referit. În momentul începerii activităţii de teren se organizează o întâlnire cu conducătorul entităţii auditate sau cu o altă persoană desemnată de acesta. În cadrul întâlnirii se prezintă tema, obiectivele, calendarul auditului, precum şi necesitatea punerii la dispoziţie de către entitatea respectivă a logisticii necesare.

Conducătorii structurilor de specialitate din cadrul Curţii de Conturi pot participa la întâlnirea de la entitatea auditată în vederea prezentării echipei de audit. Cu această ocazie se precizează şi faptul că, în conformitate cu prevederile art. 4 din lege, entităţile auditate sunt obligate să transmită actele, documentele, informaţiile solicitate, la termenele şi în structura stabilite de Curtea de Conturi, şi să asigure spaţii de lucru adecvate şi accesul logistic corespunzător.

- *Dosarele de audit financiar*

Auditorii publici externi întocmesc dosare de audit, care cuprind documentele primite sau elaborate în timpul auditului, indiferent de suportul pe care sunt prezentate.

Dosarele de audit sunt de două tipuri: permanent şi curent:

♦ *dosarul permanent* include informaţii relevante şi de interes despre entitatea auditată şi despre cadrul legal în care aceasta îşi desfăşoară activitatea. Acestea pot fi utilizate pe mai multe exerciţii financiare, fiind actualizate corespunzător;

Scanned with OKEN Scanner

♦ *dosarul curent* cuprinde documente de lucru şi copii ale documentelor justificative pe care auditorul le consideră relevante sau extrase din acestea şi cu ajutorul cărora se susţin constatările auditului.

Documentul de lucru este suportul material pe care auditorul îşi consemnează observaţiile, descrierile, aprecierile, concluziile asupra domeniului la care lucrează la un moment dat şi se include în dosarul curent.

• *Etapele auditului financiar*

Pentru efectuarea auditului financiar, auditorii publici externi parcurg următoarele etape: planificarea, execuţia şi raportarea.

2.2.4. Planificarea auditului financiar

Prin planificarea auditului financiar auditorii publici externi caută să se asigure că vor realiza auditul într-o manieră economică, eficientă şi eficace şi într-o perioadă de timp bine determinată.

Planificarea auditului financiar se face în conformitate cu procedurile specifice, detaliate în Manualul de audit financiar şi de regularitate, aprobat de plenul Curţii de Conturi şi elaborat în conformitate cu standardele de audit internaţionale.

Planificarea auditului financiar presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) înţelegerea funcţionării şi a activităţii entităţii auditate;
b) determinarea pragului de semnificaţie (materialitatea);
c) estimarea erorilor din situaţiile financiare şi calculul preciziei;
d) delimitarea operaţiunilor economice pe categorii;
e) identificarea şi evaluarea riscurilor;
f) stabilirea eşantionului;
g) abordarea auditului;
h) pregătirea planului de audit.

♦ *Înţelegerea funcţionării şi activităţii entităţii auditate*

Pentru a planifica auditul financiar într-o manieră economică, eficientă şi eficace, auditorul public extern trebuie să realizeze o înţelegere cât mai completă a funcţionării şi a activităţii entităţii, precum şi a mediului în care aceasta îşi desfăşoară activitatea.

În acest sens, el se bazează pe cunoştinţele şi experienţa anterioară, căutând să obţină o serie de informaţii referitoare la:

• legislaţia în baza căreia entitatea îşi desfăşoară activitatea, inclusiv regulile interne, reglementările şi structura organizatorică;

Scanned with OKEN Scanner

- obiectivele entităţii şi factorii care pot influenţa modul de îndeplinire a acestora;
- dacă alte instituţii publice raportează entităţii sau invers şi dacă entitatea trebuie să obţină aprobări pentru efectuarea anumitor categorii de cheltuieli sau pentru diverse acţiuni;
- veniturile încasate, cheltuielile efectuate şi activele deţinute de entitate;
- schimbările majore ale legislaţiei, ale obiectivelor entităţii, ale cadrului de raportare a veniturilor şi a cheltuielilor sau modificarea structurii activelor;
- planul şi rapoartele auditului intern;
- diverse aspecte rezultate din auditul financiar efectuat în anul precedent;
- persoanele cu funcţii de răspundere din cadrul entităţii.

♦ *Determinarea pragului de semnificaţie (materialitatea)*

Determinarea pragului de semnificaţie îl ajută pe auditorul public extern să stabilească natura şi întinderea procedurilor de audit folosite, indiferent de mărimea eşantionului.

La determinarea pragului de semnificaţie (materialitatea) auditorul public extern trebuie să ţină cont de cadrul legislativ şi de orice alte regulamente şi hotărâri relevante care ar putea influenţa nivelul pragului de semnificaţie.

Auditorul public extern stabileşte un nivel al pragului de semnificaţie pentru fiecare categorie de operaţiuni economice, exprimat, de regulă, sub forma unei valori numerice.

Când în urma verificărilor se constată abateri de la legalitate şi regularitate, pentru exprimarea opiniei de audit nu se mai ia în calcul pragul de semnificaţie valoric, ci cel exprimat prin natura abaterilor sau contextului în care acestea s-au produs.

♦ *Estimarea erorilor din situaţiile financiare şi calculul preciziei*

Auditorul public extern estimează erorile din situaţiile financiare, pentru a calcula dimensiunea eşantioanelor.

În cazul în care auditorul public extern are informaţii privind existenţa unor erori constatate cu ocazia auditurilor efectuate în anii precedenţi, atunci îşi va baza estimarea pe aceste informaţii.

Totodată, auditorul public extern calculează "precizia" (conform procedurii descrise în Manualul de audit financiar şi de regularitate). Aceasta reprezintă nivelul considerat optim al estimării valorice a erorii.

Scanned with OKEN Scanner

Auditorul public extern utilizează precizia pentru a calcula mărimea eşantionului asupra căruia se efectuează proceduri de fond.

♦ *Delimitarea operaţiunilor economice pe categorii*

Auditorii publici externi trebuie să delimiteze clar categoriile de operaţiuni economice. Această activitate presupune o abordare corespunzătoare a auditului financiar pentru fiecare "categorie de operaţiuni economice". Acestea cuprind, de regulă, operaţiunile care fac obiectul controalelor interne şi evaluării riscurilor.

De obicei, auditorul public extern împarte situaţiile financiare pe categorii de operaţiuni economice, ţinând cont de modul în care informaţiile sunt prezentate în acestea.

Categoriile de operaţiuni economice tipice pentru o entitate pot fi salariile, indemnizaţiile, achiziţiile, alocaţiile, subvenţiile şi veniturile. În cazul bilanţului, categoriile de operaţiuni privesc activele corporale fixe, stocurile, debitorii, creditorii şi alte obligaţii, plăţi anticipate etc.

♦ *Identificarea şi evaluarea riscurilor*

Auditorii publici externi trebuie să identifice şi să evalueze riscurile pentru fiecare categorie de operaţiuni economice. Evaluarea riscurilor, stabilirea nivelului pragului de semnificaţie şi estimarea erorilor de către auditori determină volumul activităţii de audit.

Identificarea riscurilor specifice îl ajută pe auditorul public extern la selectarea testelor de audit, care vor fi orientate în special către problemele cele mai importante.

Având în vedere faptul că auditul financiar oferă o asigurare rezonabilă, dar nu şi absolută asupra corectitudinii situaţiilor financiare auditate, apare inevitabil riscul de audit, cu cele trei componente: riscul inerent, riscul de control şi riscul de nedetectare:

♦ *riscul inerent* reprezintă susceptibilitatea ca o categorie de operaţiuni să conţină erori semnificative, fie individual, fie cumulate cu erorile altor categorii de operaţiuni, presupunând, printre altele, că în entitatea auditată nu există/nu sunt implementate controale interne;

♦ *riscul de control* reprezintă probabilitatea ca o eroare semnificativă să se producă fără a fi detectată sau prevenită de sistemul contabil aplicat şi de sistemul de control intern al entităţii auditate;

♦ *riscul de nedetectare* reprezintă probabilitatea ca un auditor să nu detecteze o eroare din situaţiile financiare auditate.

În această etapă se face o analiză preliminară a bilanţului, contului de execuţie şi a controlului intern.

Scanned with OKEN Scanner

♦ *Stabilirea eşantionului*

Stabilirea eşantionului presupune aplicarea de către auditorul public extern a procedurilor de audit numai asupra unei părţi a tranzacţiilor din cadrul unei categorii de operaţiuni, reflectate în contul de execuţie, astfel încât, după analizarea probelor selectate, concluziile să poată fi extinse asupra tuturor tranzacţiilor din categoria de operaţiuni respectivă.

Eşantionul selectat trebuie să fie reprezentativ şi să aibă un număr suficient de elemente pentru a trage concluzii realiste despre întreaga categorie de operaţiuni auditate.

Eşantionul poate fi selectat atât prin metode statistice, cât şi prin metode nestatistice.

♦ *Abordarea auditului*

În această fază a planificării echipa de audit stabileşte procedurile de audit pe care le va utiliza în desfăşurarea auditului în scopul atingerii obiectivelor stabilite. Se va ţine cont de identificarea şi analiza zonelor de risc ce au incidenţă semnificativă asupra situaţiilor financiare auditate.

♦ *Pregătirea planului de audit*

La sfârşitul etapei de planificare auditorii publici externi întocmesc planul de audit. Acest document se avizează de directorul direcţiei din cadrul departamentului/ directorul adjunct al camerei de conturi şi se aprobă de şeful departamentului/ directorul camerei de conturi.

Planul de audit cuprinde, în principal, următoarele:

♦ prezentarea generală a entităţii auditate şi a contului de execuţie, inclusiv a cadrului legal aplicabil;

♦ persoanele de contact din entitatea auditată;

♦ obiectivele auditului;

♦ exerciţiul bugetar auditat;

♦ componenţa echipei de audit;

♦ repartizarea activităţilor de audit ce urmează să fie realizate de fiecare membru al echipei, fondul de timp alocat pe activităţi şi persoane;

♦ stabilirea naturii, a momentului şi a întinderii procedurilor de audit care urmează a se aplica;

♦ evaluarea sistemului de control intern, inclusiv a auditului intern al entităţii auditate;

♦ identificarea şi evaluarea zonelor de risc de apariţie a erorilor (de exemplu, investiţii, achiziţii publice, cheltuieli cu salariile etc.);

♦ stabilirea nivelului maxim admisibil de eroare (prag de semnificaţie) acceptat, pentru a putea decide dacă situaţiile financiare auditate sunt corecte.

Scanned with OKEN Scanner

Planul de audit poate fi modificat şi completat pe parcursul desfăşurării acţiunii de audit financiar, în funcţie de situaţia concretă de pe teren.

2.2.5. Execuţia auditului financiar

Etapa de execuţie a auditului financiar constă în aplicarea procedurilor de audit, prevăzute în planul de audit, care au ca scop obţinerea probelor de audit, pentru susţinerea constatărilor şi a opiniei auditorilor publici externi.

Procedurile de audit se compun din teste de control şi proceduri de fond:

a) testele de control reprezintă verificările efectuate pentru a constata modul de funcţionare a sistemului contabil şi a celui de control intern al entităţii auditate;

b) procedurile de fond reprezintă verificările efectuate de auditor pentru a obţine probe de audit în scopul detectării erorilor din situaţiile financiare.

Acestea pot fi de două tipuri - proceduri analitice şi teste de fond[1]:

♦ procedurile analitice constau în analizarea cifrelor, indicatorilor, elementelor, tendinţelor semnificative, inclusiv investigarea fluctuaţiilor şi a relaţiilor care sunt inconsecvente faţă de alte informaţii relevante sau care se abat de la valorile aşteptate;

♦ testele de fond sunt verificări de detaliu pe care un auditor le efectuează asupra tranzacţiilor şi operaţiunilor economice ale entităţii pentru anul auditat.

Acestea se realizează prin:

• inspecţie, activitate ce constă în examinarea înregistrărilor, documentelor şi verificarea elementelor patrimoniale;

• observare, activitate ce constă în urmărirea procesului de aplicare a procedurilor interne folosite în cadrul entităţii auditate;

• intervievare, activitate ce constă în obţinerea informaţiilor de la persoane abilitate din interiorul şi din exteriorul entităţii auditate;

• confirmare, activitate ce constă în primirea unui răspuns scris sau verbal de la o terţă parte independentă pentru a verifica acurateţea informaţiilor ori pentru a corobora informaţiile conţinute în înregistrările contabile;

[1]Modul în care se aplică procedurile de audit, precum şi felul în care se evaluează rezultatele aplicării acestora sunt prezentate în Manualul de audit financiar şi de regularitate al Curţii de Conturi, ediţia 2003.

Scanned with OKEN Scanner

• calculaţie, tehnică ce constă în verificarea acurateţei calculelor aritmetice din documentele-suport.

2.2.6. Întocmirea raportului de audit financiar

Conform prevederilor art. 30 alin. (2) din lege, auditorii public externi desemnaţi să auditeze conturile de execuţie întocmesc pentru fiecare misiune un raport de audit financiar, în care prezintă constatările şi îşi exprimă opinia faţă de acestea.

În funcţie de constatările rezultate ca urmare a finalizării auditului financiar, se identifică:

a) situaţia în care, în urma misiunii de audit, nu s-au constatat abateri de la legalitate şi regularitate;

b) situaţia în care, în urma misiunii de audit, s-au constatat abateri de la legalitate şi regularitate care au determinat sau nu au determinat producerea unor prejudicii şi/sau fapte pentru care există indicii că au fost săvârşite cu încălcarea legii penale.

În situaţia în care nu s-au constatat abateri de la legalitate şi regularitate, raportul de audit financiar care se întocmeşte este un document unilateral, care cuprinde în principal următoarele elemente:

- titlul raportului;
- prezentarea generală a entităţii şi a cadrului legal aplicabil acesteia;
- obiectivele auditului;
- metodologia de audit aplicată;
- concluziile auditului;
- opinia de audit;
- semnăturile auditorilor publici externi;
- data raportului;
- anexe.

În acest caz, opinia de audit care se exprimă este o opinie fără rezerve, având în vedere că situaţiile financiare şi conturile auditate prezintă o imagine fidelă sub toate aspectele semnificative, atât la instituţia publică auditată, cât şi la instituţiile publice auditate aflate în subordine sa.

Raportul de audit întocmit cu exprimarea opiniei fără rezerve şi semnat de echipa de audit se înregistrează la registratura structurii Curţii de Conturi care a efectuat misiunea de audit financiar.

Şeful departamentului de specialitate/directorul camerei de conturi repartizează raportul de audit directorului din cadrul departamentului de specialitate/ directorului adjunct al camerei de conturi, în vederea analizei şi formulării propunerilor de valorificare.

Scanned with OKEN Scanner

Directorul din cadrul departamentului de specialitate/directorul adjunct al camerei de conturi îl analizează şi propune şefului departamentului coordonator/ directorului camerei de conturi emiterea certificatului de conformitate, astfel cum se prevede la art. 31 alin. (2) din lege.

Certificatul de conformitate, al cărui model este prevăzut în *anexa nr. 10*, se emite în două exemplare, din care unul se anexează la raportul de audit, iar cel de-al doilea se transmite entităţii auditate.

În situaţia în care s-au constatat abateri de la legalitate şi regularitate care au determinat sau nu au determinat producerea unor prejudicii şi/sau fapte pentru care există indicii că au fost săvârşite cu încălcarea legii penale, se întocmeşte un raport de audit financiar în care se exprimă o opinie adversă.

În acest caz, pentru exprimarea opiniei se ia în considerare numai pragul de semnificaţie rezultat din analiza naturii abaterilor constatate sau a contextului în care s-au produs aceste abateri de la legalitate şi regularitate, şi nu pragul de semnificaţie exprimat valoric.

În această situaţie, raportul de audit financiar cuprinde şi:

- ♦ sinteza principalelor constatări;
- ♦ măsurile luate de entitate în timpul misiunii de audit.

În acest caz se întocmesc procese-verbale de constatare în care se consemnează abaterile de la legalitate şi regularitate care au determinat sau nu au determinat producerea unor prejudicii ori fapte pentru care există indicii că au fost săvârşite cu încălcarea legii penale.

Modul de întocmire, conţinutul, circuitul şi modul de valorificare a rapoartelor de audit financiar şi a proceselor-verbale de constatare sunt similare cu cele la care am făcut referire anterior.

- *Procedura de clarificare a abaterilor constatate (concilierea)*

Înainte de finalizarea raportului de audit financiar şi a proceselor-verbale de constatare, anexe la raport, are loc etapa de conciliere.

Concilierea reprezintă o dezbatere care are loc între echipa de audit şi conducerea/ reprezentaţii entităţii auditate, în vederea clarificării constatărilor cuprinse în proiectul raportului de audit financiar şi în proiectul proceselor-verbale de constatare, anexe la raport. La conciliere pot participa şi conducerea structurii din cadrul Curţii de Conturi care a efectuat auditul financiar, precum şi directorul din cadrul departamentului/ directorul adjunct al camerei de conturi.

Cu ocazia concilierii se urmăreşte clarificarea constatărilor auditorilor publici externi, având în vedere susţinerile reprezentanţilor entităţii auditate, precum şi eventualele probe noi prezentate de către aceştia.

Scanned with OKEN Scanner

În situaţia în care există diferenţe de opinii între auditorii publici externi şi conducerea entităţii auditate, care nu pot fi rezolvate cu ocazia concilierii, auditorii publici externi prezintă în raportul final de audit punctul de vedere al entităţii auditate şi explică cu claritate motivaţiile neînsuşirii acestora.

Atunci când, ca urmare a auditurilor financiare efectuate la ordonatorii secundari şi terţiari de credite, se constată abateri de la legalitate şi regularitate care au determinant sau nu au determinat producerea unor prejudicii şi/sau fapte pentru care există indicii că au fost săvârşite cu încălcarea legii penale, acestea se transmit în sinteză departamentului coordonator al acţiunii de audit. Constatările se preiau într-un capitol distinct al raportului de audit şi al procesului-verbal de constatare întocmit la nivelul ordonatorului principal de credite.

De asemenea, în cazul bugetelor locale, constatările de la nivelul ordonatorului secundar şi terţiar de credite se preiau într-un capitol distinct în raportul de audit şi procesele-verbale de constatare încheiate la nivelul ordonatorului principal de credite.

În această situaţie, auditorii publici externi exprimă opinie adversă, atât la ordonatorii secundari şi terţiari de credite la care s-au constatat abateri, cât şi la ordonatorul principal de credite, care, în acest caz, nu şi-a îndeplinit cu eficienţă atribuţiile pe linia coordonării, îndrumării, supravegherii şi controlului acestora.

În cazul ordonatorilor de credite pentru care nu se emite certificatul de conformitate (ca urmare a constatării de abateri de la legalitate şi regularitate care au determinat sau nu au determinat producerea unor prejudicii şi/sau fapte pentru care există indicii că au fost săvârşite cu încălcarea legii penale), se iau, pe lângă măsurile de valorificare prezentate anterior, şi următoarele măsuri:

a) informarea organului ierarhic superior asupra neemiterii certificatului de conformitate şi a motivelor care au stat la baza acestui fapt;

b) transmiterea către organul ierarhic superior, dacă este cazul, a deciziei care conţine cererea de suspendare din funcţie a persoanei responsabile, în condiţiile legii;

c) informarea, dacă este cazul, a Parlamentului, a Guvernului şi a altor instituţii interesate, care pot dispune măsuri în consecinţă.

În plus, aceste entităţi vor fi selectate cu prioritate, în vederea includerii lor în acţiunile ulterioare de control/ audit ale Curţii de Conturi.

- *Transmiterea raportului de audit către părţile interesate şi valorificarea acestuia*

Scanned with OKEN Scanner

Numărul necesar de exemplare ale raportului de audit (şi ale proceselor-verbale de constatare, anexe ale acestuia) se stabileşte în funcţie de numărul destinatarilor, astfel încât unul să rămână la sediul Curţii de Conturi. Numărul exemplarelor emise se consemnează la finalul raportului. Raportul de audit financiar se depune şi se înregistrează la registratura structurii Curţii de Conturi care a efectuat auditul.

(Actele încheiate ca urmare a auditului financiar se evidenţiază în Registrul special privind evidenţa actelor încheiate şi modul de valorificare a constatărilor consemnate în acestea.)

Raportul de audit financiar/ sinteza acestuia se transmite, dacă este cazul, cu aprobarea plenului Curţii de Conturi, comisiilor de specialitate din cadrul Parlamentului, organelor puterii executive (ordonatori de credite, Guvern etc.), altor părţi interesate.

2.3. Organizarea şi efectuarea auditului performanţei, întocmirea actelor şi valorificarea constatărilor cuprinse în rapoartele de audit

2.3.1. Atribuţiile, misiunea şi scopul auditului performanţei efectuat de Curtea de Conturi

• *Atribuţiile Curţii de Conturi în efectuarea auditului performanţei*

Atribuţiile Curţii de Conturi privind efectuarea auditului performanţei sunt prevăzute la art. 26 din lege, conform căruia:

♦ Curtea de Conturi efectuează auditul performanţei utilizării resurselor financiare ale statului şi ale sectorului public;

♦ Curtea de Conturi efectuează o evaluare independentă asupra economicităţii, eficienţei şi eficacităţii cu care o entitate publică, un program, un proiect, un proces sau o activitate utilizează resursele publice alocate pentru îndeplinirea obiectivelor stabilite;

♦ auditul performanţei se poate efectua atât la finalul, cât şi pe parcursul desfăşurării proiectelor, programelor, proceselor sau activităţilor;

♦ activitatea de audit al performanţei se desfăşoară în conformitate cu metodologia proprie, adoptată pe baza Standardelor de audit INTOSAI şi a celor mai bune practici în domeniu, şi se finalizează prin elaborarea unui raport de audit al performanţei;

♦ prin constatările şi recomandările făcute, auditul performanţei trebuie să conducă la diminuarea costului resurselor sau la sporirea rezultatelor.

Scanned with OKEN Scanner

Auditorii publici externi desemnaţi să efectueze auditul performanţei întocmesc rapoarte în care prezintă constatările şi concluziile la care au ajuns şi formulează recomandări cu privire la măsurile ce urmează a fi luate de către entităţile auditate.

• *Misiunea şi scopul auditului performanţei*

Auditul performanţei se exercită asupra gestiunii bugetului general consolidat, precum şi asupra oricăror fonduri publice.

Auditul performanţei reprezintă o evaluare independentă a modului în care o entitate, un program, o activitate sau o operaţiune funcţionează eficient şi eficace, în condiţiile respectării economicităţii.

Auditul performanţei nu presupune în mod obligatoriu analizarea concomitentă a celor "3E" - economicitate, eficienţă, eficacitate.

Conform prevederilor art. 26 alin. (5) din lege, prin constatările şi recomandările formulate în rapoarte auditul performanţei are scopul de a conduce la diminuarea costului resurselor sau la sporirea rezultatelor.

Auditul performanţei furnizează informaţii relevante Parlamentului, Guvernului, entităţilor auditate şi altor instituţii interesate, în vederea îmbunătăţirii performanţei folosirii fondurilor publice.

2.3.2. Organizarea şi efectuarea auditului performanţei[1]

A. La nivelul departamentului care coordonează/ efectuează acţiuni de audit al performanţei

• ***Selectarea temei de audit***

Auditul performanţei este îndreptat spre domenii unde un audit extern independent aduce un plus de valoare pentru promovarea economicităţii, eficienţei şi eficacităţii.

Departamentul care coordonează/ efectuează auditul performanţei pregăteşte anual un portofoliu potenţial de teme de audit. Şeful departamentului analizează propunerile privind temele de audit al performanţei şi selectează acele teme şi entităţi la care este posibil ca rezultatul auditului să contribuie semnificativ la îmbunătăţirea performanţei utilizării fondurilor publice.

În această activitate au loc consultări, dacă este cazul, între departamentul care coordonează acţiunea de audit al performanţei, celelalte

[1]La aplicarea reglementărilor cuprinse în prezentul capitol se ţine seama şi de prevederile Manualului de audit al performanţei, aprobat de plenul Curţii de Conturi, ediţia 2005.

Scanned with OKEN Scanner

departamente şi camerele de conturi care urmează să fie implicate în acţiune.

Şeful departamentului care coordonează/ efectuează auditul performanţei prezintă vicepreşedintelui coordonator, pentru fiecare temă de audit al performanţei selectată, un document numit *"Nota de propuneri"*, în vederea aprobării introducerii temei de audit în proiectul Programului de activitate pe anul următor.

Nota de propuneri cuprinde următoarele elemente:

a) denumirea temei de audit;

b) motivarea propunerii de realizare a temei de audit al performanţei (existenţa unor semnale privind potenţialele riscuri în legătură cu programul/ proiectul/ procesul/ activitatea, interesul Parlamentului şi al contribuabililor, priorităţi ale Curţii de Conturi etc.);

c) formularea iniţială a obiectivului principal al auditului;

d) stabilirea iniţială a obiectivelor specifice economicităţii, eficienţei şi eficacităţii, prin formularea întrebărilor la care trebuie să răspundă auditul;

e) entităţile supuse auditului;

f) destinatarii raportului de audit al performanţei;

g) perioada auditată;

h) perioada desfăşurării auditului;

i) cadrul legislativ care reglementează domeniul auditat.

• ***Notificarea entităţilor la care se efectuează auditul performanţei şi desemnarea auditorilor publici externi***

Departamentul care efectuează acţiunea de audit al performanţei notifică prin adresa de notificare entităţile incluse în programul de activitate aprobat de plenul Curţii de Conturi asupra misiunii de audit ce urmează a se realiza.

Procedura de întocmire şi transmitere a adresei de notificare este similară cu cea prezentată anterior.

Desemnarea auditorilor publici externi pentru efectuarea auditului performanţei, precum şi emiterea delegaţiei misiunii de audit sunt similare cu procedurile descrise anterior.

• *Etapele auditului performanţei*

Pentru efectuarea auditului performanţei, auditorii publici externi parcurg următoarele etape: planificarea, execuţia şi raportarea.

• *Planificarea misiunii de audit al performanţei*

♦ *Documentarea în auditul performanţei*

Scanned with OKEN Scanner

În cadrul acestei etape auditorii publici externi se documentează pentru înţelegerea programului/ procesului/ proiectului/ activităţii ce urmează a fi auditat, precum şi a mediului în care entitatea îşi desfăşoară activitatea, inclusiv a sistemului de control intern al acesteia.

Documentarea în auditul performanţei începe printr-o şedinţă de deschidere la entitatea auditată, la care participă, după caz, şeful departamentului/directorul din cadrul departamentului, echipa de audit şi conducerea entităţii auditate.

În cadrul şedinţei de deschidere se prezintă echipa de audit, tema şi obiectivele auditului, se stabilesc persoanele de contact, precum şi alte detalii necesare realizării auditului performanţei şi se clarifică aspectele legate de asigurarea unor spaţii de lucru adecvate şi a accesului logistic corespunzător.

În activitatea de documentare, auditorii publici externi trebuie să colecteze, în principal, informaţiile relevante şi de încredere referitoare la:

a) strategia guvernamentală privind domeniul auditat;

b) obiectivele şi activităţile entităţii auditate;

c) veniturile şi cheltuielile entităţii auditate;

d) cadrul legislativ care reglementează activitatea entităţii auditate;

e) mediul extern în care operează entitatea auditată;

f) rapoartele întocmite de entitatea auditată;

g) organizarea entităţii auditate, respectiv organigrama şi responsabilităţile managementului, regulamente interne, sistemul de control intern etc.;

h) constatările din actele de control întocmite la entitatea auditată de organele specializate ale statului;

i) alte informaţii relevante pentru activitatea auditată.

Pentru obţinerea acestor informaţii se foloseşte, în principal, procedura de examinare a documentelor existente la entitatea auditată, studierea literaturii de specialitate sau organizarea unor grupuri de dezbatere.

Grupul de dezbatere este o procedură utilizată în audit pentru a colecta opinii şi idei de la persoane familiarizate cu tema de audit. Scopul principal al organizării grupurilor de dezbatere este de a culege informaţii preliminare care pot fi testate în etapa de execuţie a auditului prin interviuri sau observări.

Grupul de dezbatere se constituie prin organizarea unor întâlniri sub forma unor şedinţe de lucru între specialişti din cadrul Curţii de Conturi şi alte persoane de specialitate (cadre universitare, cercetători, membri ai unor organizaţii profesionale) care au legătură cu domeniul auditat.

Scanned with OKEN Scanner

Informaţiile obţinute se referă la identificarea unor obstacole în realizarea indicatorilor de performanţă ai unui/ unei program/ proiect/ proces/ activităţi şi învăţarea din experienţa şi cunoştinţele unor specialişti cu performanţe deosebite în domeniu.

Persoana responsabilă cu organizarea grupului de dezbatere întocmeşte o listă cu principalele probleme care vor fi dezbătute în cadrul şedinţei de lucru.

Lista se comunică membrilor grupului de dezbatere înainte de data stabilită pentru desfăşurarea şedinţei de lucru.

♦ *Identificarea şi evaluarea riscurilor în auditul performanţei*

Riscul se defineşte ca fiind posibilitatea producerii unor evenimente cu efecte negative în organizarea şi funcţionarea entităţilor auditate.

Riscurile pentru buna gestiune financiară, adică riscurile de neîndeplinire a obiectivelor de economicitate, eficienţă şi eficacitate pot fi inerente prin natura lor (risc inerent) şi/sau pot fi influenţate de deficienţele existente în organizarea şi desfăşurarea controlul intern (risc de control).

Stabilirea şi evaluarea riscurilor se realizează, în principal, prin raţionamentul profesional al auditorilor publici externi. Riscurile identificate de auditorii publici externi trebuie să fie descrise într-un mod coerent, în vederea includerii lor în Lista riscurilor identificate şi evaluarea acestora, al cărei model este prevăzut în *anexa nr. 11*. Descrierea unui risc trebuie să aibă la bază informaţii privind principalele cauze şi consecinţele posibile ale aspectelor constatate.

În contextul unui audit al performanţei evaluarea riscurilor implică analiza riscurilor critice (semnificative şi relevante) pentru îndeplinirea obiectivelor legate de economicitate, eficienţă şi eficacitate şi care constituie astfel un punct de plecare pentru elaborarea întrebărilor la care trebuie să răspundă auditul şi pentru stabilirea ariei de cuprindere a acestuia.

În abordarea auditului performanţei se ţine cont de cele mai importante riscuri potenţiale identificate.

♦ *Identificarea şi studierea reglementărilor specifice programului/ procesului/ proiectului/ activităţii auditate*

În auditul performanţei, această etapă se concretizează în studierea reglementărilor legislative prin observarea şi analiza eventualelor modificări intervenite pe parcursul perioadei auditate.

Prin utilizarea procedurilor analitice se urmăresc:

a) identificarea cadrului legislativ;

b) evoluţia cadrului legislativ, dacă acesta a contribuit sau nu la îmbunătăţirea performanţei programului/ proiectului/ procesului/ activităţii.

Scanned with OKEN Scanner

♦ *Examinarea rapoartelor de audit precedente şi a altor acte de control*

Auditorii publici externi trebuie să examineze cu prioritate rapoartele de audit precedente şi alte acte de control, pentru a cunoaşte atât principalele probleme identificate de autorităţile care au verificat entitatea, cât şi modul de soluţionare a deficienţelor detectate.

♦ *Identificarea şi stabilirea criteriilor de audit*

Criteriile de audit reprezintă termeni de referinţă identificaţi, respectiv standardele faţă de care este apreciată atingerea performanţei.

Acestea pot fi cantitative (de ordin numeric) şi calitative. Criteriile de audit utilizate cel mai frecvent sunt:

♦ legislaţie, declaraţii oficiale de politică;
♦ ghiduri şi reglementări ale organizaţiilor profesionale;
♦ cerinţe contractuale;
♦ standarde pe domenii şi alţi indicatori de performanţă;
♦ buna practică în domeniu;
♦ criterii obţinute prin valorificarea experienţei unor experţi, specialişti, profesori universitari, academicieni etc.

Criteriile de audit sunt necesare pentru a evalua situaţia existentă faţă de situaţia care ar trebui să fie. Pentru a reduce la minimum interpretările subiective ale fenomenelor întâlnite, criteriile de audit trebuie să fie cât mai obiective.

Criteriile de audit pot fi diferite de la un audit la altul, iar alegerea acestora este efectuată de auditorii publici externi, prin interpretarea conceptelor generale de economicitate, eficienţă şi eficacitate.

♦ *Revizuirea şi formularea finală a obiectivului general şi a obiectivelor specifice ale auditului, precum şi formularea finală a întrebărilor la care trebuie să răspundă auditul performanţei*

Prin înţelegerea activităţii entităţii şi a mediului în care aceasta funcţionează, inclusiv înţelegerea sistemelor managementului şi a fluxurilor de informaţii, auditorii publici externi trebuie să realizeze:

♦ definitivarea obiectivelor de audit, respectiv a rezultatelor previzionate sau a efectelor auditului;
♦ revizuirea întrebărilor principale (problemele-cheie) la care trebuie să răspundă auditul, formulate încă din etapa de selecţie;
♦ formularea întrebărilor la care trebuie să răspundă auditul şi revizuirea acestora, pentru a acoperi toate problemele identificate în domeniul auditat.

Scanned with OKEN Scanner

♦ *Eşantionarea în auditul performanţei*

În auditul performanţei, pentru eşantionare se foloseşte în special metoda nestatistică, aplicată în etapa de selectare a temei de audit, pentru stabilirea entităţilor ce vor fi auditate. Eşantionarea contribuie şi la formarea unor concluzii în legătură cu domeniul auditat.

♦ *Elaborarea şi aprobarea precizărilor metodologice de lucru*

Precizările metodologice sunt elaborate de echipele de audit pentru fiecare acţiune de audit al performanţei, sunt avizate de directorul direcţiei din departamentul care coordonează acţiunea de audit al performanţei şi sunt aprobate de şeful de departament.

Precizările metodologice aprobate sunt transmise camerelor de conturi, dacă este cazul.

♦ *Elaborarea planului detaliat de audit al performanţei*

Planul detaliat de audit al performanţei este un document al echipei de audit şi cuprinde:

a) obiectivele generale şi specifice ale programului/ proiectului/ procesului/ activităţii auditat/ auditate;

b) procedurile de audit prin care se obţin probele de audit;

c) metodele de sintetizare, analizare şi interpretare a probelor de audit;

d) sarcinile cele mai importante stabilite pe fiecare auditor;

e) intervalul de timp necesar pentru îndeplinirea fiecărei sarcini de audit;

f) cuprinsul, într-o primă formă, a raportului de audit.

Planul detaliat de audit al performanţei se avizează de către director şi se aprobă de către şeful de departament care coordonează activitatea de audit şi poate fi revizuit pe tot parcursul auditului, în funcţie de situaţiile concrete apărute.

• ***Execuţia auditului performanţei***

Etapa de execuţie constă în aplicarea procedurilor de audit prevăzute în planul detaliat de audit al performanţei, care au ca scop obţinerea probelor de audit care să susţină constatările, concluziile şi recomandările auditului.

♦ *Procedurile de audit utilizate*

Observarea directă presupune urmărirea de către auditorii publici externi a diferitelor procese şi se realizează pe baza unei liste de obiective

Scanned with OKEN Scanner

stabilite înaintea începerii acestei activităţi. Entitatea auditată are obligaţia de a desemna reprezentanţi care să însoţească auditorii publici externi, atunci când aceştia efectuează observări directe.

Examinarea documentelor reprezintă procedura de audit prin care auditorii publici externi identifică documentele ce urmează a fi analizate, prin consultarea dosarelor existente la entităţi, cum ar fi:

a) planificarea strategică şi operaţională a activităţii entităţii;

b) controalele dispuse de conducere;

c) stenogramele sau procesele-verbale ale şedinţelor organelor de conducere ale entităţii auditate;

d) reclamaţiile şi contestaţiile şi modul de soluţionare a acestora;

e) rapoartele de activitate ale entităţii auditate şi ale unităţilor subordonate acesteia, dacă este cazul;

f) actele de control/audit întocmite anterior;

g) rapoartele de audit intern;

h) alte documente tehnic-operative şi financiar-contabile.

Rezumatele, ca rezultat al studierii literaturii de specialitate existente, reprezintă o colecţie de informaţii referitoare la domeniul auditat şi la derularea unui/ unei program/ proiect/ proces/ activităţi.

Interviurile reprezintă o procedură directă de investigare utilizată de auditorii publici externi pentru intervievarea subiecţilor special aleşi, în scopul obţinerii de date şi informaţii care servesc la formularea unor idei şi opinii, şi acestea sunt:

♦ nestructurate, care au un caracter interactiv;

♦ structurate, care se desfăşoară pe baza unei liste de întrebări.

Interviurile se pot realiza cu o persoană sau cu mai multe persoane în acelaşi timp, telefonic ori prin poştă, inclusiv prin vizite la locul de muncă.

Chestionarele reprezintă un ansamblu de întrebări scrise la care se cer răspunsuri tot în formă scrisă, în vederea obţinerii unor informaţii despre o anumită problemă. La finalul acestora se adresează întrebarea deschisă *"Mai aveţi ceva de adăugat în completarea celor spuse?"*.

Listele de verificare reprezintă un inventar al tuturor obiectivelor ce trebuie evaluate în cadrul procesului de audit. Această procedură îl ajută pe auditor să nu piardă din vedere aspectele pe care trebuie să le atingă auditul, conform planului detaliat de audit.

♦ *Sintetizarea, analiza şi interpretarea probelor de audit*

Probele de audit reprezintă acele date şi informaţii obţinute de către auditorii publici externi, prin utilizarea procedurilor de audit specifice auditului performanţei, pentru susţinerea constatărilor, concluziilor şi recomandărilor cuprinse în rapoartele de audit.

Scanned with OKEN Scanner

Auditorii publici externi trebuie să obţină probe de audit suficiente şi adecvate pentru a-şi susţine raţionamentul şi concluziile în legătură cu tema auditată.

Auditorii publici externi identifică, colectează şi analizează probe de audit în legătură cu descrierea temei auditate, a rezultatelor obţinute şi, dacă este cazul, în legătură cu percepţiile sau opiniile publicului.

Probele de audit sunt sintetizate, analizate şi interpretate pe măsură ce ele se obţin. Auditorii publici externi analizează dacă probele de audit sunt sau nu convingătoare. În cazul în care probele de audit nu sunt suficient de convingătoare, auditorii publici externi trebuie să acţioneze pentru obţinerea unor probe suplimentare care să fie colectate din surse diferite.

♦ *Tipuri de probe de audit*

În cadrul auditului performanţei, probele de audit, respectiv datele şi informaţiile obţinute sunt utilizate pentru a demonstra dacă managementul şi personalul entităţii auditate au acţionat în conformitate cu principiile stabilite prin procedurile, politicile şi standardele adoptate şi dacă au folosit resursele în mod economic, eficient şi eficace.

În funcţie de natura lor, se deosebesc următoarele tipuri de probe de audit:

a) probele fizice, care se obţin prin observarea directă (la faţa locului) şi se prezintă sub formă de fotografii, diagrame, grafice şi alte forme şi reprezentări. Dacă proba de audit obţinută prin observarea directă a unei anumite situaţii/împrejurări prezintă riscul unei interpretări eronate în legătură cu obiectivele auditului, atunci aceasta va fi coroborată cu alte probe, pentru a-i conferi credibilitate;

b) probele verbale, care constituie răspunsuri la interviuri, sondaje etc. Probele verbale reprezintă pentru auditorii publici externi surse importante de informaţii care sunt folosite în procesul de audit. De regulă, acestea sunt obţinute de la angajaţii entităţii, beneficiarii programului auditat şi chiar de la reprezentanţi ai opiniei publice;

c) probele documentare, care reprezintă acele probe obţinute sub formă de acte şi/sau documente. Acestea pot fi prezentate în formă scrisă sau în format electronic.

Auditorii publici externi obţin astfel de probe prin examinarea unor acte şi documente, cum ar fi: scrisori sau memorandumuri primite de entitatea auditată, diferite contracte, alte rapoarte, scrisori de confirmare din partea unor terţi etc.

Totodată se colectează probe şi din documentele interne (prezentate de entitate), respectiv documente tehnico-operative, documente financiar-contabile, corespondenţă, bugete, rapoarte interne, sinteze statistice ale activităţii desfăşurate de entitate, politici şi proceduri interne etc.

Scanned with OKEN Scanner

Prin probele documentare se asigură:

♦ confirmarea concluziilor şi recomandărilor auditorilor publici externi;

♦ sporirea eficienţei şi eficacităţii auditului;

♦ surse de informare în etapa de întocmire a raportului;

♦ răspunsuri la eventuale întrebări din partea entităţii auditate sau din partea terţilor;

d) probele analitice, care se obţin ca urmare a verificării, interpretării şi analizării datelor rezultate din activităţi legate de implementarea unui program de către entitatea auditată.

Analizele presupun în principal estimări ale indicatorilor şi tendinţelor obţinute de la entitatea auditată sau din alte surse. Aceşti indicatori şi/sau tendinţe se compară cu cei înscrişi în standardele aplicabile în domeniu sau cu anumite repere tehnice (acolo unde este cazul).

Probele analitice, de regulă, sunt numerice, de tipul indicatorilor, dar pot fi şi nonnumerice, de tipul rezolvării contestaţiilor din cadrul unei entităţi.

Sintetizarea datelor şi informaţiilor presupune organizarea lor după cum urmează:

♦ sub formă de tabele - datele statistice, rezultatele observaţiilor, răspunsurile la întrebările chestionarelor;

♦ clasificarea pe teme şi idei (codificarea) a rezultatelor examinării documentelor, notiţelor din timpul interviurilor şi a răspunsurilor la întrebările deschise ale chestionarelor. Auditorii publici externi trebuie să efectueze o evaluare a probelor de audit codificate şi sintetizate pentru a stabili cât sunt de convingătoare.

Analiza datelor şi informaţiilor reprezintă o cercetare obiectivă (cantitativă şi calitativă), cu identificarea factorilor de influenţă a întregului proces sau fenomen economic, în scopul stabilirii constatărilor auditului.

Auditorii publici externi analizează datele şi informaţiile colectate, prin utilizarea următoarelor proceduri analitice (cantitative şi calitative):

a) analiza comparativă (Benchmarking) reprezintă un proces de comparare a metodelor, proceselor, procedurilor specifice entităţii auditate cu cele ale altor entităţi care se încadrează în aceeaşi clasă de performanţă.

Analizele comparative sunt, în mod obişnuit, utilizate pentru:

♦ identificarea unor căi de îmbunătăţire a performanţelor;

♦ examinarea evoluţiei tendinţelor;

♦ creşterea credibilităţii recomandărilor auditului.

Auditorii publici externi fac comparaţii între programul/ proiectul/ procesul/ activitatea performant/ performantă şi cele mai puţin performante,

Scanned with OKEN Scanner

între două sau mai multe aspecte şi activitatea de ansamblu a entităţii auditate etc.;

b) analiza "înainte şi după" compară situaţia existentă înaintea demarării programului/ proiectului/ procesului/ activităţii ce face obiectul auditului cu situaţia rezultată după implementarea acestuia. Impactul este estimat prin compararea indicatorilor performanţei aferenţi celor două etape;

c) analiza nivelului de îndeplinire a obiectivelor se utilizează în principal pentru a determina dacă obiectivele stabilite au fost atinse, precum şi pentru a identifica acei factori care au condus la nerealizarea sau realizarea parţială a acestora. Orice abatere de la derularea în bune condiţii a unui/unei program/ proiect/ proces/ activităţi poate fi stabilită prin raportarea rezultatelor şi impacturilor la obiectivele şi cerinţele prestabilite;

d) analiza cost-beneficiu se realizează prin studiul relaţiilor dintre costurile aferente programului/ proiectului/ procesului/ activităţii auditat/ auditate şi beneficiile obţinute de acestea în mod obişnuit. Scopul analizei cost-beneficiu este să evalueze dacă beneficiile aduse prin implementarea unui/unei program/ proiect/ proces/ activităţi sunt mai mari decât costurile aferente implementării acestora. Această analiză se realizează prin exprimarea costurilor şi beneficiilor în unităţi monetare;

e) analiza cost-eficacitate se efectuează asupra relaţiilor dintre costurile programului/ proiectului/ procesului/ activităţii şi rezultatele exprimate în costuri pe unitatea de rezultat obţinut. Analiza se realizează, de obicei, prin exprimarea componentelor în unităţi fizice.

După sintetizarea şi analizarea probelor de audit, auditorii publici externi interpretează rezultatele obţinute şi formulează constatările printr-un procedeu care presupune luarea în considerare a 4 elemente esenţiale:

a) criteriu: Ce ar trebui să fie? - criteriul poate fi stipulat în legi sau reglementări ori în acord cu cele mai bune practici în domeniu şi, în general, reprezintă ceea ce este prevăzut a se realiza prin programul/ proiectul/ procesul/ activitatea auditat/ auditată;

b) condiţia: *Ce este?,* respectiv situaţia programului/ proiectului/ procesului/ activităţii şi rezultatele obţinute până în prezent;

c) cauza: Auditorii publici externi identifică factorii care determină situaţia existentă. Identificarea cauzelor problemelor îi ajută pe auditori să formuleze recomandări;

d) efectul: Este rezultatul funcţionării programului/ proiectului/ procesului/ activităţii şi are o legătură intrinsecă cu cauza. Auditorii publici externi identifică şi analizează efectele cele mai importante pe care le compară cu costurile şi rezultatele programelor sau cu alte efecte.

Concluziile auditului sunt formulate cunoscându-se aşteptările programului/ proiectului/ procesului/ activităţii auditat/ auditate şi luându-se

Scanned with OKEN Scanner

în considerație perspectiva îmbunătățirii economicității, eficienței şi eficacității. În acest sens, se pot consulta experți, specialişti şi chiar cercetători sau se pot efectua comparații şi analize privind cauza şi efectul.

♦ *Consultarea cu entitatea auditată pe parcursul realizării auditului*

Auditorii publici externi, pe parcursul realizării auditului, stabilesc relații de colaborare cu entitatea auditată sau cu alte părți interesate, la toate nivelurile, pentru obținerea sprijinului necesar derulării în condiții bune a auditului, prin organizarea de întâlniri periodice. În cadrul acestor întâlniri se prezintă informări în legătură cu progresele realizate în derularea auditului.

● ***Raportarea***

♦ *Întocmirea proiectului raportului de audit al performanței*

Auditorii publici externi întocmesc pentru fiecare misiune de audit un raport de audit al performanței.

Raportul de audit al performanței cuprinde următoarele elemente:

a) titlul raportului - denumirea temei de audit;

b) sinteza principalelor constatări şi concluzii, precum şi a recomandărilor-cheie cuprinse în raportul de audit;

c) prezentarea sintetică a contextului în care se desfăşoară programul/ proiectul/ procesul/ activitatea auditat/ auditată, inclusiv a cadrului instituțional;

d) prezentarea obiectivelor generale şi specifice ale programului/ proiectului/ procesului/ activității auditat/ auditate şi analiza perspectivei din punctul de vedere al economicității, eficienței şi eficacității;

e) prezentarea criteriilor utilizate pentru evaluarea performanței;

f) descrierea metodologiei de audit, respectiv a procedurilor de audit utilizate pentru colectarea, analizarea şi interpretarea probelor de audit, cu precizarea surselor acestora;

g) constatările şi concluziile referitoare la realizarea obiectivelor programului/ proiectului/ procesului/activității auditat/ auditate;

h) recomandările, ca rezultat logic al concluziilor;

i) semnătura membrilor echipei de audit care au întocmit raportul de audit al performanței şi data acestuia.

Raportul de audit al performanței trebuie să prezinte relația dintre obiectivele auditului, criterii, constatări şi concluzii.

Recomandările cuprinse în raportul de audit al performanței:

♦ *se fac numai dacă auditorii publici externi au identificat remedii posibile şi eficiente pentru disfuncționalitățile constatate;*

♦ *nu trebuie să detalieze modul de implementare, aceasta fiind o responsabilitate a managementului entității.*

Scanned with OKEN Scanner

Raportul de audit al performanţei trebuie să fie obiectiv şi corect şi, în acest scop, este necesar să întrunească următoarele caracteristici:

a) să prezinte separat concluziile şi recomandările;

b) să prezinte faptele în termeni neutri;

c) să cuprindă toate constatările relevante;

d) să fie constructiv, prezentând şi constatările pozitive.

La elaborarea raportului de audit al performanţei, la nivel central, precum şi a celor întocmite la nivelul camerelor de conturi, trebuie să se aibă în vedere următoarele:

a) includerea în raportul de audit al performanţei întocmit la nivelul departamentului coordonator a aspectelor semnificative cuprinse în rapoartele de audit întocmite la nivelul camerelor de conturi, în cazul în care auditul se realizează şi la nivelul acestora;

b) includerea în raport a celor mai recente informaţii şi, în cazul în care se fac referiri la sume din anii anteriori, acestea trebuie exprimate în valori actualizate;

c) evenimentele complexe trebuie să fie prezentate în succesiunea lor cronologică;

d) anexele raportului trebuie să cuprindă sursele probelor de audit, precum şi tehnicile şi procedurile folosite pentru analiza informaţiilor ce stau la baza raportului.

♦ *Punerea de acord cu entitatea auditată a proiectului raportului de audit (concilierea)*

Punerea de acord cu entitatea auditată a proiectului raportului de audit (concilierea) reprezintă o dezbatere ce are loc între echipa de audit şi conducerea entităţii auditate asupra constatărilor, concluziilor şi recomandărilor formulate, precum şi asupra prezentării acestora în raportul de audit al performanţei.

Pentru punerea de acord se parcurg următoarele etape:

a) transmiterea proiectului raportului de audit al performanţei entităţii auditate, însoţit de o scrisoare semnată de şeful departamentului, în care se precizează termenul de maximum 15 zile lucrătoare pentru comunicarea punctului de vedere de către entitate;

b) stabilirea unei întâlniri cu entitatea auditată pentru discutarea proiectului raportului de audit, care se realizează în termen de maximum 10 zile lucrătoare după expirarea termenului pentru primirea punctului de vedere din partea entităţii auditate sau după expirarea termenului prevăzut pentru transmiterea acestuia. Alături de echipa de audit, la conciliere pot participa şi şeful departamentului şi/sau directorul direcţiei.

Scanned with OKEN Scanner

În situaţia în care există diferenţe de opinii între auditorii publici externi şi conducerea entităţii auditate, care nu pot fi soluţionate cu ocazia punerii de acord a conţinutului proiectului raportului de audit, auditorii publici externi prezintă în raportul final de audit punctul de vedere al entităţii auditate şi explică cu claritate motivaţiile care au stat la baza neînsuşirii acestora.

După discuţiile purtate cu entitatea auditată, auditorii publici externi pot modifica proiectul raportului de audit, dacă entitatea auditată aduce probe de audit noi care să susţină modificarea constatărilor.

♦ *Revizuirea şi întocmirea raportului final de audit al performanţei*

În termen de maximum 10 zile lucrătoare de la data concilierii, se întocmeşte raportul final de audit al performanţei.

Revizuirea proiectului raportului de audit al performanţei se efectuează de către directorul direcţiei. În cadrul revizuirii trebuie să se analizeze dacă raportul de audit este redactat clar, corect, echilibrat şi argumentat.

Raportul final de audit al performanţei este semnat de auditorii publici externi care au efectuat auditul.

Numărul necesar de exemplare ale raportului de audit al performanţei se stabileşte în funcţie de numărul destinatarilor acestuia, astfel încât un exemplar să rămână la sediul Curţii de Conturi.

Raportul de audit însoţit de procesele-verbale de constatare anexe ale acestuia, după caz, se depun şi se înregistrează la registratura generală a Curţii de Conturi.

(Acestea vor fi evidenţiate şi în Registrul special privind evidenţa actelor întocmite şi modul de valorificare a constatărilor consemnate în acestea.)

♦ *Transmiterea raportului final de audit al performanţei către părţile interesate şi valorificarea acestuia*

Raportul de audit al performanţei se transmite entităţilor auditate însoţit de o scrisoare semnată de şeful de departament, în care se înscriu principalele constatări şi recomandări rezultate în urma auditului. În această scrisoare se stabileşte, acolo unde este cazul, termenul până la care entitatea auditată urmează să comunice Curţii de Conturi modul de implementare a recomandărilor.

Raportul de audit al performanţei sau o sinteză a principalelor constatări, concluzii şi recomandări ale acestuia pot fi transmise, după caz, şi instituţiilor publice interesate, Guvernului, comisiilor de specialitate din cadrul Parlamentului.

Scanned with OKEN Scanner

În funcţie de nivelul de reprezentare, scrisoarea care însoţeşte raportul de audit al performanţei/ sinteza se semnează, după caz, de către preşedintele Curţii de Conturi sau de şeful de departament.

• ***Urmărirea implementării recomandărilor formulate în rapoartele de audit al performanţei***

Entităţile auditate trebuie să comunice Curţii de Conturi, la data stabilită, modul de implementare a recomandărilor.

Totodată, Curtea de Conturi efectuează, după un interval de timp stabilit, de la caz la caz, în funcţie de natura activităţii şi de recomandările cuprinse în raportul de audit, o verificare a modului de implementare a recomandărilor.

În urma verificărilor efectuate, auditorii publici externi întocmesc o notă în care consemnează stadiul realizării recomandărilor.

În situaţia în care recomandările formulate nu au fost implementate, acest fapt se aduce şi la cunoştinţa organului ierarhic superior al entităţii auditate.

• ***Alte acte de control***

Atunci când pe parcursul auditului performanţei se identifică abateri de la legalitate şi regularitate care au determinat sau nu au determinat producerea unor prejudicii, precum şi/sau fapte pentru care există indicii că au fost săvârşite cu încălcarea legii penale, acestea se consemnează în procese-verbale de constatare, după caz, care se anexează la raportul de audit al performanţei.

În această situaţie, în raportul de audit al performanţei, la capitolul *"Constatările şi concluziile referitoare la realizarea obiectivelor programului/ proiectului/ procesului/ activităţii auditat/ auditate"*, se prezintă în mod sintetic abaterile consemnate în procesul-verbal de constatare.

În acest caz, procedura de întocmire, circulaţie şi valorificare a proceselor-verbale de constatare anexate la raportul de audit al performanţei este similară cu cea arătată anterior.

B. La nivelul camerelor de conturi

Planificarea misiunii de audit al performanţei la nivelul camerelor de conturi începe odată cu transmiterea precizărilor metodologice din partea departamentului care coordonează acţiunea de audit.

Echipele de audit din cadrul camerelor de conturi întocmesc planul detaliat de audit, care se avizează de către directorul adjunct şi se aprobă de

Scanned with OKEN Scanner

către directorul camerei de conturi, cu respectarea precizărilor metodologice primite de la departamentul coordonator al acţiunii de audit.

2.3.3. Organizarea şi efectuarea auditului public extern de către Autoritatea de Audit asupra fondurilor comunitare nerambursabile şi a cofinanţării naţionale aferente

2.3.3.1. Atribuţii şi competenţe

Curtea de Conturi, prin Autoritatea de Audit, efectuează audit public extern, în conformitate cu legislaţia naţională şi comunitară, asupra fondurilor prevăzute la art. 14 din lege.

Autoritatea de Audit raportează Comisiei Europene asupra modului de utilizare a fondurilor comunitare nerambursabile, prevăzute la art. 14 din lege, iar principalele constatări şi recomandări rezultate în urma auditurilor efectuate sunt incluse în Raportul public anual al Curţii de Conturi.

2.3.3.2. Sfera şi obiectivele auditului

Domeniile care intră în competenţa Autorităţii de Audit sunt prevăzute la art. 14 din lege, respectiv fondurile nerambursabile de preaderare acordate României de Uniunea Europeană, fondurile postaderare şi alte fonduri nerambursabile.

În conformitate cu prevederile regulamentelor comunitare, Autoritatea de Audit efectuează următoarele tipuri de audit: *audit de conformitate, audit de sistem, audit al operaţiunilor şi audit la finalizarea proiectului/ programului*, ale căror obiective sunt:

a) audit de conformitate - obiectivul auditului de conformitate este obţinerea unei asigurări rezonabile că sistemele de management şi control stabilite pentru implementarea programelor operaţionale cofinanţate prin instrumente structurale şi prin Fondul European pentru Pescuit sunt instituite conform principiilor regulamentelor comunitare;

b) audit de sistem - obiectivul auditului de sistem este obţinerea unei asigurări rezonabile că sistemele de management şi control funcţionează eficace pentru a preveni erorile şi neregulile şi că, în cazul apariţiei acestora, sistemul este capabil de detectarea şi corectarea lor;

c) auditul operaţiunilor - obiectivul auditului operaţiunilor este obţinerea unei asigurări rezonabile că declaraţiile de cheltuieli transmise Comisiei Europene sunt exacte, iar tranzacţiile aferente sunt conforme cu normele comunitare şi naţionale aplicabile;

Scanned with OKEN Scanner

d) audit la finalizarea proiectului/ programului este activitatea desfăşurată de auditorii publici externi în vederea emiterii unei declaraţii de încheiere parţială/ finală a măsurii/ programului operaţional în conformitate cu cerinţele regulamentelor comunitare.

2.3.3.3. Desfăşurarea activităţii de audit

Acţiunile de audit se desfăşoară în baza strategiilor de audit şi a programului anual de activitate, aprobate de preşedintele Autorităţii de Audit şi transmise Comisiei Europene.

Desfăşurarea acţiunii de audit se face cu respectarea etapelor de planificare, execuţie şi raportare, după cum urmează:

a) planificarea constă în stabilirea obiectivelor de audit, cunoaşterea activităţii entităţii auditate, efectuarea analizei de risc, stabilirea materialităţii, utilizarea muncii altor auditori şi experţi, eşantionarea, elaborarea, revizuirea şi avizarea planului de audit, însoţit de programele de audit, listele de verificare, chestionare şi alte instrumente de lucru;

b) execuţia auditului constă în efectuarea testelor de control, a procedurilor de fond, aplicarea tehnicilor de audit şi obţinerea probelor de audit;

c) raportarea constă în elaborarea proiectului raportului de audit şi transmiterea acestuia către entităţile auditate în vederea comunicării punctului de vedere al acestora faţă de constatările şi recomandările consemnate în documentele înaintate; finalizarea, aprobarea şi transmiterea raportului de audit şi emiterea opiniei de audit.

Pentru fiecare acţiune de audit se întocmeşte un raport de audit scris. Raportul de audit include, de regulă, următoarele secţiuni:

a) introducere, cuprinzând obiectivele şi scopul auditului, baza legală a auditului, prezentarea pe scurt a entităţilor şi a sistemului de management şi control auditat, perioada auditată;

b) sumarul executiv, cuprinzând cele mai importante constatări şi recomandări şi concluzia generală a auditului;

c) metodologia de audit, cuprinzând standardele utilizate în activitatea de audit, instrumentele de lucru utilizate, identificarea eşantionului şi a metodei de eşantionare, activitatea de audit efectuată;

d) constatări, cuprinzând detalierea pe fiecare autoritate a naturii abaterilor şi neregulilor identificate în funcţie de tipul auditului efectuat, slăbiciunile identificate în sistemul de management şi control şi impactul acestora, natura erorilor constatate, eventualele corecţii financiare, operaţiunile care pot fi afectate de erorile sistemice pentru care trebuie să fie extinse investigaţiile şi altele;

Scanned with OKEN Scanner

e) concluzii şi recomandări, cuprinzând rezultatele auditului şi măsurile necesare a fi luate de entităţile auditate;

f) răspunsul entităţilor auditate, informaţiile suplimentare furnizate şi programul propus pentru implementarea recomandărilor;

g) concluzia generală/ opinia exprimată în raport cu rezultatele auditului.

Înainte de finalizarea raportului de audit are loc procedura contradictorie cu entităţile auditate. Procedura contradictorie reprezintă o consultare cu entitatea auditată în vederea clarificării constatărilor prezentate în sinteza proiectului raportului de audit.

În situaţia în care există diferenţe de opinii între auditorii publici externi şi conducerea entităţii auditate, care nu pot fi rezolvate cu ocazia procedurii contradictorii, auditorii publici externi prezintă în raportul final de audit punctul de vedere al entităţii auditate şi explică motivaţiile care au stat la baza nesoluţionării acestora.

Numărul necesar de exemplare ale raportului de audit se stabileşte în funcţie de numărul destinatarilor acestuia, astfel încât unul să rămână la sediul Autorităţii de Audit.

Rapoartele de audit se înregistrează la sediul Autorităţii de Audit şi sunt păstrate conform regulilor comunitare la dispoziţia Comisiei Europene şi a Curţii de Conturi Europene.

Informaţiile cuprinse în rapoartele de audit devin publice odată cu finalizarea raportului public al Curţii de Conturi.

2.3.3.4. Valorificarea rapoartelor de audit

În vederea valorificării constatărilor înscrise în rapoartele de audit, Autoritatea de Audit transmite câte un exemplar entităţilor auditate şi altor organisme interesate.

Atunci când în rapoartele de audit sunt consemnate erori care pot constitui nereguli sau sunt constatate indicii de posibile fraude, se va proceda în conformitate cu prevederile Ordonanţei Guvernului nr. 79/2003 privind controlul şi recuperarea fondurilor comunitare, precum şi a fondurilor de cofinanţare aferente utilizate necorespunzător, aprobată cu modificări prin Legea nr. 529/2003, cu modificările şi completările ulterioare.

Constatările Autorităţii de Audit care pot constitui nereguli sunt comunicate autorităţilor cu competenţe în gestionarea fondurilor comunitare, pentru punerea în aplicare a procedurilor legale în vederea emiterii titlului de creanţă.

Scanned with OKEN Scanner

Autoritățile cu competențe în gestionarea fondurilor comunitare, sesizate de Autoritatea de Audit prin rapoartele sale, sunt obligate să comunice acesteia rezultatul propriilor verificări efectuate.

În situația în care, pe parcursul misiunilor sale, Autoritatea de Audit descoperă indicii de posibile fraude, acestea sunt comunicate de îndată Departamentului pentru Lupta Antifraudă - DLAF.

Potrivit regulamentelor comunitare, Autoritatea de Audit este obligată să urmărească modul în care sunt implementate, de către entitățile auditate, recomandările consemnate în rapoartele sale de audit. În acest sens, Autoritatea de Audit monitorizează modul de implementare a recomandărilor pe baza calendarului de implementare stabilit în raportul de audit.

Verificarea modului în care au fost implementate recomandările se face pe teren, după un interval de timp stabilit de la caz la caz, în funcție de natura activității şi recomandările cuprinse în raportul de audit.

Rezultatele acestor verificări se consemnează de către echipa de audit într-un raport de urmărire a modului de implementare a recomandărilor (follow-up).

În situațiile în care, ca urmare a misiunii pe teren, se constată că recomandările din rapoartele de audit nu au fost implementate, se va întocmi un proces-verbal de constatare de către echipa de auditori, conform modelului prevăzut în *anexa nr. 4.1* sau *4.2*, după caz.

Procesul-verbal de constatare urmează procedura arătată la Subcap. *"Întocmirea documentelor"*. Evidența proceselor-verbale de constatare se ține în Registrul special privind evidența actelor întocmite şi modul de valorificare a constatărilor consemnate în acestea, de către directorul direcției de specialitate din cadrul Autorității de Audit.

Pe baza procesului-verbal de constatare întocmit în aplicarea prevederilor art. 94 din lege, preşedintele Autorității de Audit emite o decizie prin care se stabilesc, după caz, următoarele măsuri:

a) suspendarea aplicării măsurilor care contravin reglementărilor legale din domeniul financiar, contabil şi fiscal;

b) blocarea fondurilor bugetare sau speciale, atunci când se constată utilizarea nelegală sau ineficientă a acestora;

c) înlăturarea neregulilor constatate în activitatea financiar-contabilă sau fiscală controlată.

Decizia cuprinde în principal elementele prevăzute în anexa nr. 6. Proiectul deciziei se întocmeşte de către directorul direcției de specialitate în cadrul căreia a fost elaborat raportul de audit/ procesul-verbal de constatare. Acesta se avizează de către vicepreşedintele coordonator al direcției şi se aprobă de către preşedintele Autorității de Audit.

Scanned with OKEN Scanner

Decizia emisă de Autoritatea de Audit se transmite autorităţii competente pentru aplicarea măsurilor prevăzute în aceasta.

Decizia poate fi contestată în termen de 15 zile lucrătoare la Secţia de contencios administrativ a curţii de apel.

2.3.3.5. Abateri şi sancţiuni

Nerespectarea obligaţiilor prevăzute la art. 93 alin. (1) lit. b), c) şi d) din lege constituie abatere şi se sancţionează cu amendă civilă egală cu salariul de la două până la 5 luni al persoanei din vina căreia măsurile respective nu au fost respectate.

Abaterile de la prevederile art. 93 alin. (1) lit. b), c) şi d) din lege se constată de auditorii publici externi prin proces-verbal de constatare, al cărui model este prevăzut în *anexa nr. 4.1.*

Procesul-verbal de constatare se înaintează direcţiei de specialitate din cadrul Autorităţii de Audit. Directorul direcţiei de specialitate întocmeşte proiectul de decizie pe care îl prezintă vicepreşedintelui coordonator din cadrul Autorităţii de Audit.

Decizia se avizează de către vicepreşedintele coordonator şi se aprobă de către preşedintele Autorităţii de Audit. În decizie se menţionează obligatoriu: numele şi prenumele persoanei sancţionate, adresa de domiciliu a acesteia, numărul şi data procesului-verbal de constatare, încheiat de auditorul public extern, căile de atac şi perioada de timp în care prevederile deciziei pot fi contestate.

Decizia Autorităţii de Audit, prin care a fost stabilită amenda civilă, se transmite persoanei care a fost sancţionată, la adresa de domiciliu a acesteia.

Decizia poate fi contestată în termen de 15 zile lucrătoare la Secţia de contencios administrativ a curţii de apel.

Autorităţile competente cu gestionarea şi implementarea fondurilor comunitare sunt obligate, potrivit art. 4 alin. (2) din lege, să transmită, la solicitarea scrisă a Autorităţii de Audit, actele, documentele şi informaţiile la termenele şi în structura stabilite de Autoritatea de Audit şi să asigure accesul în sediile acestora.

Încălcarea obligaţiei prevăzute la art. 4 alin. (2) din lege se penalizează conform art. 128 din lege, cu 50 lei pentru fiecare zi de întârziere.

Constatarea abaterilor, ca urmare a încălcării obligaţiei prevăzute la art. 4 alin. (2) din lege, se face de către auditorii publici externi prin proces-verbal de constatare, al cărui model este prevăzut în *anexa nr. 4.1*, iar aplicarea sancţiunii se face prin decizie a preşedintelui Autorităţii de Audit.

Scanned with OKEN Scanner

În situația în care Autoritatea de Audit a constatat abateri grave cu caracter financiar, consemnate în rapoartele sale de audit, poate cere celor în drept suspendarea din funcție, în condițiile legii, a persoanelor acuzate de săvârșirea acestora, până la soluționarea definitivă a cauzelor în care au fost implicate. Cererea de suspendare se semnează de către președintele Autorității de Audit.

Cererea de suspendare se inițiază în cadrul direcției care a constatat abateri grave cu caracter financiar, se avizează de către vicepreședinte și se semnează de către președintele Autorității de Audit.

Cererea de suspendare semnată de către președintele Autorității de Audit se transmite autorității competente în luarea măsurii de suspendare din funcție a persoanei vizate.

În conformitate cu dispozițiile art. 127 din lege, neîndeplinirea măsurilor dispuse în temeiul art. 96 din lege constituie abatere, care se sancționează cu amendă civilă egală cu salariul de la două până la 5 luni al persoanei din vina căreia nu au fost îndeplinite măsurile stabilite.

Constatarea abaterii și aplicarea sancțiunii urmează procedura arătată, iar contestația nu suspendă executarea deciziei.

Deciziile prin care au fost stabilite amenzi civile se transmit organelor de executare fiscală în vederea urmăririi și încasării în condițiile legii.

În situația în care Autoritatea de Audit a constatat că autoritățile competente în gestionarea și implementarea fondurilor comunitare nu au asigurat implementarea recomandărilor care vizează recuperarea prejudiciilor ce afectează bugetul comunitar și național, va proceda la întocmirea unui proces-verbal de constatare, care conține în principal elementele prevăzute în modelul cuprins în *anexa nr. 4.2*.

Procesul-verbal de constatare, însoțit de probele care susțin constatările, se înaintează de către președintele Autorității de Audit organelor de urmărire penală.

2.4. Atribuții de evaluare a activității de control financiar propriu și de audit intern ale entităților care intră în competența de verificare a Curții de Conturi

Potrivit prevederilor art. 93 alin. (1) lit. a) din lege, Curtea de Conturi are și atribuții de evaluare a activității de control financiar propriu și de audit intern la entitățile aflate în competența de verificare a Curții de Conturi, prevăzute la art. 18 din lege.

În acest sens, cu ocazia acțiunilor de control/ audit, auditorii publici externi analizează, în principal, următoarele aspecte:

Scanned with OKEN Scanner

a) statutul organizaţional - dacă activităţile de control financiar propriu şi audit intern sunt organizate şi funcţionează conform legii;

b) numirea şefilor compartimentului de audit intern şi a auditorilor interni, dacă posturile sunt completate cu persoane care îndeplinesc condiţiile prevăzute de lege pentru auditorii interni şi dacă există constrângeri sau restricţii din partea conducerii în legătură cu organizarea şi exercitarea controlului şi auditului intern;

c) dacă activitatea de audit intern este planificată, supravegheată, revizuită şi documentată corespunzător;

d) natura şi întinderea misiunilor de audit desfăşurate pe parcursul anului;

e) dacă auditul intern se desfăşoară pe baza unor proceduri de audit aplicate activităţilor specifice entităţii şi dacă s-au cuprins în planul de audit activităţile care prezintă un risc ridicat;

f) respectarea metodologiei şi prevederilor legale în legătură cu întocmirea documentelor şi actelor specifice, obţinerea de rezultate concludente şi formularea opiniilor;

g) implementarea recomandărilor formulate în rapoartele de audit intern.

Rezultatele evaluării activităţii de audit intern se consemnează de către auditorii publici externi într-un capitol distinct în actele de control/ audit încheiate.

Constatările rezultate din evaluarea activităţilor de control şi de audit intern consemnate în actele de control/ audit sunt sintetizate de fiecare structură din cadrul Curţii de Conturi şi se transmit departamentului de specialitate pentru a fi cuprinse în Raportul public anual al Curţii de Conturi, într-o secţiune distinctă intitulată *"Evaluarea sistemelor de control şi audit intern"*.

Persoanele juridice care intră în competenţa de verificare a Curţii de Conturi sunt obligate, potrivit art. 93 alin. (2) din lege, să îi transmită acesteia, până la sfârşitul trimestrului I, pentru anul precedent, raportul privind desfăşurarea şi realizarea programului de audit intern[1].

---

[1]În temeiul art. 93 alin. (3) din legea 94/ 1992 (Rep.), Curtea de Conturi dezvoltă colaborarea cu structurile de audit intern de la nivelul persoanelor juridice, care intră în sfera ei de competenţă, în vederea asigurării complementarităţii şi a creşterii eficienţei activităţii de audit, pentru: evitarea suprapunerii perioadelor în care se desfăşoară acţiunile de control/ audit; stabilirea misiunilor de interes pentru Curtea de Conturi, a obiectivelor acestora şi a termenelor de realizare, având în vedere respectarea principiului ca misiunile de audit public extern să fie, de regulă, ulterioare misiunilor de audit intern; furnizarea de informaţii către Curtea de Conturi de către entităţile publice ce intră în competenţa sa de verificare, inclusiv acele informaţii privind elaborarea programelor de audit intern anuale sau multianuale.

Scanned with OKEN Scanner

Raportarea se face pe baza raportului-cadru difuzat de către Unitatea Centrală de Armonizare pentru Auditul Public Intern (U.C.A.A.P.I.) din cadrul Ministerului Finanţelor Publice, în calitate de responsabil cu coordonarea şi supravegherea auditului intern pentru toţi ordonatorii de credite.

După elaborare, un exemplar din raportul-cadru privind desfăşurarea şi realizarea programului de audit intern, aprobat de către conducătorul entităţii publice, se transmite la Curtea de Conturi, anual, până la 31 martie, după cum urmează:

a) entităţile publice de nivel central, ordonatorii principali de credite ai bugetului general consolidat, transmit rapoartele de activitate la sediul central al Curţii de Conturi;

b) entităţile publice care au calitatea de ordonatori secundari sau terţiari de credite transmit rapoartele la camerele de conturi, în concordanţă cu principiul teritorialităţii;

c) ordonatorii principali de credite ai bugetelor locale, precum şi celelalte entităţi publice de nivel local transmit rapoartele la camerele de conturi, în concordanţă cu principiul teritorialităţii.

După înregistrarea la sediul central şi la sediile structurilor teritoriale ale Curţii de Conturi, rapoartele-cadru privind auditul intern se repartizează după cum urmează:

♦ la sediul central al Curţii de Conturi, rapoartele se transmit şefilor departamentelor care coordonează activitatea de control/ audit la entităţile respective, pentru a fi analizate şi anexate la dosarul permanent al entităţii;

♦ la sediile structurilor teritoriale, rapoartele se repartizează directorilor adjuncţi, pentru a fi analizate şi anexate la dosarele permanente ale entităţii.

Rapoartele-cadru transmise structurilor centrale şi teritoriale ale Curţii de Conturi constituie surse de informaţii pentru auditorii publici externi în exercitarea atribuţiilor de control/ audit, precum şi criterii de selectare a entităţilor pentru a fi incluse în acţiunile de control/ audit ale Curţii de Conturi.

(Anexele nr. 1-11, la care facem referire, sunt redate la sfârşitul lucrării de faţă)

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Cap. 3 Standardele de audit ale Curții de Conturi a României

Standardele de audit ale Curții de Conturi a României definesc principiile de bază și stabilesc un cadru unitar de aplicare a procedurilor și metodelor folosite în etapele de planificare, execuție și raportare ale procesului de auditare a situațiilor financiare, a performanței și a sistemelor informatice asigurând calitatea acestei activități în conformitate cu standardele de audit internaționale.

Pornind de la recomandările formulate de Uniunea Europeană în vederea integrării țării noastre în rândul statelor membre, Standardele de audit ale Curții de Conturi a României[1] au fost elaborate pe baza Standardelor de audit ale Organizației Internaționale a Instituțiilor Supreme de Audit (INTOSAI) și ale Federației Internaționale a Contabililor (IFAC).

De asemenea, au fost avute în vedere Liniile directoare europene pentru implementarea Standardelor INTOSAI precum și standardele de audit ale altor instituții supreme de audit.

Prin respectivele standarde se urmărește și aplicarea „celor mai bune practici" de audit în activitatea desfășurată de auditorii Curții de Conturi, în condițiile respectării cerințelor profesionale și etice stabilite pentru realizarea fiecărei etape a procesului de audit.

3.1. Prezentare generală

3.1.1. Standardele internaționale de audit

În majoritatea statelor europene, Instituțiile Supreme de Audit și-au elaborat „standarde naționale" sau "norme de audit" luând în considerare:

[1] www.rcc.ro

Standardele Internaţionale de Audit elaborate de INTOSAI[1], Standardele de Audit ale Federaţiei Internaţionale a Contabililor (IFAC) precum şi Liniile directoare pentru implementarea Standardelor de Audit INTOSAI.

Standardele de audit reprezintă un set de concepte, proceduri şi metode referitoare la realizarea activităţii de audit, a căror aplicare şi îndeplinire este recomandată de către o autoritate competentă la nivel naţional.

Standardele internaţionale de audit elaborate de INTOSAI cu titlu de recomandare pentru instituţiile supreme de audit creează un cadru de stabilire a procedurilor şi metodelor ce vor fi folosite în desfăşurarea unui audit.

Acestea exprimă şi o punere de acord a instituţiilor supreme de audit cu privire la sintagma „cele mai bune practici". Curtea de Conturi a României este membră a INTOSAI din anul 1998, participând activ la acţiunile întreprinse de aceasta.

Liniile directoare europene pentru implementarea Standardelor internaţionale de audit INTOSAI au fost elaborate în 1998 de către un Grup de lucru format din reprezentanţii a şase instituţii supreme de audit din Uniunea Europeană, prezidat de un reprezentant al Curţii de Conturi Europene.

Cele 15 linii directoare descriu modul în care Standardele internaţionale de audit INTOSAI pot fi aplicate în cadrul ţărilor din Uniunea Europeană pentru toate domeniile importante ale procesului de audit.

Standardele internaţionale de audit elaborate de IFAC se aplică în auditarea situaţiilor financiare întocmite în conformitate cu Standardele Internaţionale de Contabilitate (IAS5)[2]. În prezent, aceste standarde au fost asimilate integral în activitatea desfăşurată de auditorii financiari din România.

Toate aceste documente constituie linii directoare internaţionale menite să susţină introducerea de către fiecare instituţie supremă de audit a unor standarde de audit general acceptate, rămânând în acelaşi timp suficient de generale pentru a putea fi utilizate în diferite instituţii de audit.

3.1.2. Conceptul privind *„cele mai bune practici"* în activitatea de audit a Curţii de Conturi a României

În activitatea de audit a Curţii de Conturi, „cele mai bune practici" sunt considerate acele proceduri şi metode folosite în toate etapele

[1]Aprobate de Congresul al XIV-lea INTOSAI din 1992, ţinut la Washington, actualizate în anul 1995 la Congresul al-XV-lea de la Cairo şi restructurate în 2001 la Congresul al XVII-lea de la Seul.
[2]International Accontability Standard.

Scanned with OKEN Scanner

procesului de audit, prin aplicarea cărora s-a demonstrat îmbunătăţirea performanţei în atingerea obiectivelor instituţiei, în condiţiile respectării standardelor de audit şi a cerinţelor etice şi profesionale.

În general, conceptul "cele mai bune practici" se referă la un proces, o tehnică sau o metodologie care a dovedit că a condus în mod sigur la rezultatele dorite, iar acest fapt a fost demonstrat cu succes. Folosirea inovativă a echipamentelor sau resurselor, iniţiativele de succes sau proiectele de modele pot fi de asemenea considerate „cele mai bune practici" dacă au avut o contribuţie remarcabilă, sustenabilă şi inovativă la rezolvarea/ depăşirea problemelor din domeniu respectiv.

Evoluţia conceptului "cele mai bune practici" are la bază experienţa acumulată, raţionamentele profesionale ale auditorilor şi rezultatele procesului de cercetare şi analiză, fiind în strânsă legătură cu modificările din legislaţia principală şi secundară precum şi cu standardele naţionale şi internaţionale de audit.

Colectarea, selectarea şi evaluarea bunelor practice se realizează sistematic cu ajutorul experţilor pe parcursul fiecărei etape a procesului de audit. Condiţiile pe care trebuie să le îndeplinească „practicile" pentru a fi considerate „cele mai bune" sunt următoarele:

- sunt inovative: dezvoltă soluţii noi şi creative la probleme obişnuite;
- au un impact pozitiv şi cuantificabil;
- au un efect sustenabil, contribuind la rezolvarea/ eradicarea problemelor;
- pot servi ca referinţă pentru a genera politici şi iniţiative în alt domeniu.

Procesul de diseminare al "celor mai bune practici" presupune, identificarea potenţialilor utilizatori ai acestora, respectiv persoanele (auditorii) care le pot utiliza în modul cel mai corespunzător posibil pentru a obţine un impact maxim.

3.1.3. Structura standardelor de audit. Postulatele de bază ale Curţii de Conturi a României, adoptate după Standardele de audit INTOSAI

Standardele de audit ale Curţii de Conturi[1] au fost elaborate având la origine Postulatele de bază ale INTOSAI.

[1]Standardele de Audit ale Curţii de Conturi a României au fost elaborate având drept referinţe Standardele de audit agreate pe plan internaţional, cu luarea în considerare a standardelor de audit ale unor Instituţii Supreme de Audit cu experienţă în domeniu, precum cele din: Regatul Unit al Marii

Scanned with OKEN Scanner

Postulate de bază[1]

Postulatele de bază ale Curţii de Conturi a României, adoptate după Standardele de audit INTOSAI

***I. Postulatele de bază** sunt:*

***a)** Instituţia Supremă de Audit trebuie să aibă în vedere conformitatea cu Standardele de audit INTOSAI în toate aspectele considerate ca fiind materiale. Anumite standarde nu pot fi aplicabile unora dintre activităţile efectuate de SAI-uri (inclusiv cele organizate ca şi Curţi de Conturi) sau altor activităţi decât cele de audit efectuate de către SAI. Standardele aplicabile acestor activităţi trebuie să fie stabilite de către SAI astfel încât să se asigure un nivel înalt al calităţii.*

***b)** SAI (Supreme Audit Institution) trebuie să aplice propria judecată în diversele situaţii care apar pe parcursul auditului finanţelor publice.*

***c)** Pe măsură ce nivelul conştiinţei cetăţeanului creşte, cererea ca persoanele sau entităţile care gestionează fonduri publice să răspundă în mod public a crescut în mod evident, astfel încât este necesar ca procesul de răspundere să fie operaţional şi eficient.*

***d)** Dezvoltarea unor sisteme adecvate de informaţii, control, evaluare şi raportare în cadrul administraţiei publice va facilita procesul de răspundere. Conducerea entităţilor publice este responsabilă de corectitudinea şi caracterul adecvat al conţinutului şi formei rapoartelor financiare şi a altor informaţii.*

***e)** Autorităţile competente trebuie să asigure emiterea unor standarde de contabilitate general acceptate privind conţinutul şi forma situaţiilor financiare, relevante pentru necesităţile administraţiei publice iar entităţile publice auditate trebuie să stabilească obiective specifice şi cuantificabile şi precum şi indicatori de performanţă.*

***f)** Aplicarea corespunzătoare a standardelor de contabilitate general acceptate trebuie să aibă ca rezultat o prezentare fidelă a situaţiilor şi rezultatelor financiare.*

***g)** Existenţa unui sistem de control intern adecvat minimizează riscul apariţiei erorilor şi iregularităţilor.*

***h)** Reglementările legale trebuie să faciliteze cooperarea entităţilor publice auditate în asigurarea şi facilitarea accesului la toate informaţiile necesare evaluării complete a activităţilor auditate.*

Britanii şi Irlandei de Nord (NAO – UK), Statelor Unite ale Americii (GAO) şi Curţii de Conturi Europene (ECA).

[1] În general, noţiunea de „postulate" este definită ca fiind un enunţ logic, primul într-un sistem deductiv. În contextul de faţă, noţiunea de „postulate" are sensul de ipoteze, premise, principii logice şi cerinţe care sprijină dezvoltarea standardelor de audit şi îi ajută pe auditori să-şi formuleze opiniile şi să elaboreze rapoartele, mai ales în cazurile în care nu se aplică standarde specifice. Standardele de audit trebuie să fie conforme cu aceste postulate pentru a sprijini auditorii în determinarea domeniilor şi a ariei de cuprindere a auditului, precum şi în stabilirea procedurilor adecvate necesare atingerii obiectivelor auditului.

Scanned with OKEN Scanner

i) Toate activităţile de audit ale SAI trebuie să se încadreze în limitele competenţelor stabilite prin lege.
j) SAI-urile trebuie să-şi perfecţioneze tehnicile pentru auditul validităţii măsurilor de performanţă stabilite de entitatea publică auditată.
2. Următoarele paragrafe abordează importanţa postulatelor de bază pentru activitatea de audit.
3. Postulatele de bază stipulează că: ***SAI trebuie să aibă în vedere conformitatea cu Standardele de audit INTOSAI în toate aspectele considerate ca fiind materiale. Anumite standarde nu pot fi aplicabile unora dintre activităţile efectuate de SAI-uri (inclusiv cele organizate ca şi Curţi de Conturi) sau altor activităţi decât cele de audit efectuate de către SAI. Standardele aplicabile acestor activităţi trebuie să fie stabilite de către SAI astfel încât să se asigure un nivel înalt al calităţii.***
4. În termeni generali, un aspect poate fi considerat material dacă cunoaşterea lui ar putea influenţa utilizatorul raportului de audit financiar sau al performanţei.
5. Materialitatea este adesea luată în considerare sub aspectul valorii ei dar şi natura inerentă sau caracteristicile unei element sau unui grup de elemente pot să confere materialitate unui aspect – de exemplu, atunci când legea sau regulamentele cer ca aspectul respectiv să fie prezentat separat, indiferent de valoarea lui.
6. În plus faţă de materialitatea prin valoare sau natură, un aspect poate fi considerat material datorită contextului în care apare. De exemplu, atunci când avem în vedere o problemă în raport cu:
a) imaginea de ansamblu oferită de informaţiile financiare;
b) întregul din care face parte;
c) elementele asociate;
d) valoarea aceluiaşi element înregistrată în anii precedenţii.
7. SAI-rile desfăşoară adesea activităţi care nu se pot defini strict ca fiind audituri dar care contribuie la îmbunătăţirea administraţiei publice. Astfel de activităţi pot fi:
a) colectarea datelor fără a fi efectuată o analiză de fond;
b) activităţi cu caracter juridic;
c) informarea organului legislativ cu privire la examinarea proiectelor de bugete;
d) asistenţa acordată membrilor organului legislativ sub formă de investigaţii şi consultări ale dosarelor SAI;
e) activităţi administrative;
f) procesarea computerizată a datelor.
Aceste activităţi non-audit furnizează informaţii importante factorilor de decizie şi trebuie să fie de un înalt nivel calitativ.
8. Datorită structurii şi abordării unora dintre SAI-uri, nu toate standardele de audit se aplică tuturor aspectelor legate de activitatea lor. De exemplu, prin examinările efectuate de Curţile de Conturi care au şi atribuţii jurisdicţionale unele aspecte ale activităţii acestora sunt fundamental diferite faţă de auditurile

Scanned with OKEN Scanner

financiare şi ale performanţei efectuate de SAI-urile organizate într-un sistem ierarhic condus de către un Auditor sau Controlor General.

9. În vederea asigurării unui înalt nivel de calitate a activităţii desfăşurate trebuie aplicate standarde corespunzătoare. Obiectivele unui anumit tip de activitate sau unei anumite sarcini stabilite vor determina standarde specifice de urmat. Fiecare SAI trebuie să-şi stabilească o politică referitoare la standardele INTOSAI sau la alte standarde specifice, care să fie urmată în desfăşurarea diferitelor tipuri de activităţi ale instituţiei, astfel încât să fie asigurată calitatea muncii şi a rezultatelor.

10. Postulatele de bază stipulează că: ***SAI trebuie să aplice propria judecată în diversele situaţii care apar pe parcursul auditului finanţelor publice.***

11. Probele de audit joacă un rol important în decizia auditorului privind selectarea aspectelor şi domeniilor auditului precum şi natura, durata şi amploarea testelor precum şi procedurile de audit.

12. Mandatul legal cu care este împuternicită SAI primează asupra oricărei convenţii de audit sau contabilitate cu care intră în conflict şi, în consecinţă, are o importanţă crucială pentru standardele de audit aplicate. Ca urmare, Standardele de audit INTOSAI şi orice alte standarde de audit externe SAI-ului nu pot fi nici obligatorii şi nici imperative pentru SAI sau pentru auditorii acesteia.

13. SAI trebuie să decidă măsura în care standardele externe de audit sunt compatibile cu îndeplinirea mandatului său. SAI trebuie totodată să recunoască faptul că Standardele de audit INTOSAI sunt expresia unui consens de opinie între auditorii finanţelor publice şi să încerce să le aplice acolo unde sunt compatibile cu mandatul SAI. De asemenea, trebuie să încerce să elimine incompatibilităţile acolo unde este cazul pentru a permite adoptarea de standarde corespunzătoare.

14. Pentru unele elemente ale mandatului SAI, în special cele referitoare la auditul situaţiilor financiare, obiectivele de audit pot fi similare cu cele ale auditurilor din sectorul privat. În mod corespunzător, standardele din sectorul privat pentru auditarea situaţiilor financiare emise de organisme oficiale pot fi aplicate în auditul finanţelor publice.

15. Postulatele de bază stipulează că: ***Pe măsură ce nivelul conştiinţei cetăţeanului creşte, cererea ca persoanele sau entităţile care gestionează fonduri publice să răspundă în mod public a crescut în mod evident, astfel încât este necesar ca procesul de răspundere să fie operaţional şi eficient.***

16. În unele ţări, organismele răspunzătoare raportează Preşedintelui, Monarhului sau Consiliului de Stat dar, în general, acestea raportează Parlamentului, fie direct fie prin executiv. Unele SAI-uri au statut jurisdicţional. Această putere jurisdicţională se exercită diferit de la o ţară la alta asupra conturilor, contabililor sau chiar a ordonatorilor de credite. Sentinţele şi deciziile pe care le iau aceste instituţii sunt complementare funcţiei lor de audit. Atribuţiile jurisdicţionale trebuie să fie privite ca parte logică a obiectivelor generale urmărite prin auditul extern, în special a acelor obiective care privesc probleme contabile.

17. Entităţile publice sunt obligate de asemenea să răspundă public. Entităţile publice pot fi entităţi cu activitate comercială (de exemplu, entităţi înfiinţate prin

Scanned with OKEN Scanner

lege sau hotărâre de guvern sau în care statul are participaţie majoritară). Indiferent de modul în care sunt constituite, funcţiile pe care le au, gradul de autonomie sau modul de finanţare, entităţile sunt întotdeauna răspunzătoare în faţa organului legislativ suprem.

18. Postulatele de bază stipulează că: ***Dezvoltarea unor sisteme adecvate de informaţii, control, evaluare şi raportare în cadrul administraţiei publice va facilita procesul de răspundere. Conducerea entităţilor publice este responsabilă de corectitudinea şi caracterul adecvat al conţinutului şi formei rapoartelor financiare şi a altor informaţii.***

19. Corectitudinea şi caracterul adecvat al rapoartelor şi situaţiilor financiare sunt expresia poziţiei financiare şi a rezultatelor operaţiunilor entităţii publice. Entitatea publică are de asemenea obligaţia de a crea un sistem practic care să ofere informaţii relevante şi de încredere.

20. Postulatele de bază stipulează că: ***Autorităţile competente trebuie să asigure emiterea unor standard de contabilitate general acceptate privind conţinutul şi forma situaţiilor financiare relevante pentru necesităţile administraţiei publice iar entităţile publice auditate trebuie să stabilească obiective specifice şi cuantificabile precum şi indicatori de performanţă.***

21. SAI-urile trebuie să colaboreze cu organizaţiile care elaborează standardele de contabilitate pentru a se asigura că acestea corespund necesităţilor administraţiei publice.

22. SAI-urile trebuie, de asemenea, să recomande entităţilor auditate să-şi stabilească obiective clare şi cuantificabile precum şi indicatori de performanţă ai acestor obiective.

23. Postulatele de bază stipulează că: ***Aplicarea corespunzătoare a standardelor de contabilitate general acceptate trebuie să aibă ca rezultat o prezentare fidelă a situaţiilor şi rezultatelor financiare.***

24. Premisa potrivit căreia aplicarea corespunzătoare a standardelor de contabilitate general acceptate trebuie să aibă ca rezultat o prezentare fidelă a situaţiilor şi rezultatelor financiare, înseamnă că entitatea auditată trebuie să se conformeze standardelor de contabilitate adecvate situaţiei date ca şi cerinţei de a aplica cu consecvenţă aceste standarde. Auditorul nu trebuie să considere aplicarea constantă a standardelor de contabilitate ca o dovadă a fidelităţii prezentării diverselor rapoarte financiare. Fidelitatea imaginii prezentate este certă numai dacă auditorul nu se bazează exclusiv pe criteriul aplicării constante a standardelor. O astfel de premisă subliniază faptul că standardele de audit reprezintă numai o cerinţă minimă în contextul obligaţiilor auditorului. Depăşirea acestor cerinţe ţine de judecata proprie a auditorului.

25. Postulatele de bază stipulează că: ***Existenţa unui sistem de control intern adecvat minimizează riscul apariţiei erorilor şi iregularităţilor.***

26. Dezvoltarea sistemelor adecvate de control intern în scopul protejării patrimoniului este în responsabilitatea entităţii auditate şi nu a auditorului. De asemenea, entitatea auditată are obligaţia de a se asigura că aceste controale există şi funcţionează pentru a asigura respectarea legilor şi reglementărilor

Scanned with OKEN Scanner

legale iar onestitatea şi probitatea sunt avute în vedere în luarea deciziilor. Dacă auditorul consideră că aceste controale sunt inexistente sau neadecvate, va trebui să propună soluţii sau să facă recomandări entităţii auditate.

27. Postulatele de bază stipulează că: ***Reglementările legale trebuie să faciliteze cooperarea entităţilor publice auditate în asigurarea şi permiterea accesului la toate informaţiile necesare evaluării complete a activităţilor auditate.***

28. SAI-urile trebuie să aibă acces atât la sursele de informaţii şi date cât şi la persoanele oficiale şi angajaţii entităţii auditate în scopul de a-şi îndeplini în mod corespunzător responsabilităţile legate de activitatea de audit. Adoptarea unor dispoziţii legale care să prevadă accesul auditorului la informaţii şi persoane va duce la diminuarea pe viitor a unor probleme din acest domeniu.

29. Postulatele de bază stipulează că: ***Toate activităţile de audit ale SAI trebuie să se încadreze în limitele competenţelor stabilite prin lege.***

30. În general, SAI-urile sunt înfiinţate de către organul legislative suprem sau printr-o prevedere constituţională. În unele cazuri, unele elemente ale rolului SAI pot fi convenite şi nu stabilite pe baza unor prevederi legale specifice. De obicei, legile sau reglementările de înfiinţare stabilesc forma de organizare (curte, consiliu, comisie, birou legal sau minister), termenii şi condiţiile de exercitare a atribuţiilor, durata mandatului, competenţele, obligaţii, funcţiuni şi responsabilităţile generale şi alte aspecte referitoare la îndeplinirea funcţiilor SAI.

31. Oricare ar fi natura dispoziţiilor adoptate, funcţia esenţială a SAI este de a susţine şi de a promova răspunderea publică. În anumite ţări, SAI- ul este o curte alcătuită din judecători care are autoritate asupra ordonatorilor, aceştia având obligaţia de a-i înainta conturile. Această funcţie jurisdicţională cere ca SAI să se asigure că, indiferent care este persoana care gestionează fondurile publice, aceasta răspunde faţă de SAI şi în acest sens este supusă jurisdicţiei sale.

32. Există o complementaritate importantă între această autoritate jurisdicţională şi celelalte caracteristici ale auditului. Aceste caracteristici trebuie să fie considerate ca parte a logicii obiectivelor generale urmărite în auditul extern şi, în mod special, a celor privind gestiunea contabilă.

33. Domeniul de acţiune în auditul finanţelor publice include auditul de regularitate şi auditul performanţei.

34. Auditul de regularitate cuprinde:

a) certificarea răspunderii financiare a entităţilor responsabile, ceea ce implică examinarea şi evaluarea înregistrărilor contabile şi exprimarea opiniilor asupra situaţiei financiare;

b) certificarea răspunderii financiare a administraţiei publice, ca întreg;

c) auditul sistemelor financiare şi al tranzacţiilor, inclusiv evaluarea conformităţii entităţii verificate cu legile şi reglementările în vigoare;

d) auditul funcţiilor controlului intern şi ale auditului intern;

e) auditul onestităţii şi probităţii luării deciziilor administrative în cadrul entităţii auditate;

f) raportarea oricăror aspecte reieşite din auditul efectuat de SAI pe care aceasta consideră că trebuie să le prezinte.

Scanned with OKEN Scanner

***35.** Auditul performanţei se referă la auditul economicităţii, eficienţei şi eficacităţii şi cuprinde:*
a) auditul economicităţii activităţilor administrative în conformitate cu principiile şi practicile sănătoase şi politicile manageriale;
b) auditul eficienţei utilizării resurselor umane, financiare şi de altă natură inclusiv examinarea sistemelor de informaţii, a măsurilor de asigurare şi urmărire a performanţei precum şi a procedurilor urmate de entităţile auditate în scopul remedierii deficienţelor identificate;
c) auditul eficacităţii rezultatelor prin prisma realizării obiectivelor de către entitatea auditată şi auditul impactului efectiv al activităţilor în raport cu impactul dorit.
***36.** În practică poate exista o suprapunere între auditul de regularitate şi auditul performanţei şi, în aceste situaţii, încadrarea într-un anumit tip depinde de scopul principal al auditului respectiv.*
***37.** În multe ţări mandatul pentru auditul performanţei se limitează la examinarea bazelor metodologice ale programelor administraţiei publice. În orice situaţie, mandatul SAI trebuie să delimiteze clar competenţele şi responsabilităţile SAI-urilor în legătură cu auditul performanţei în toate domeniile de activitate ale administraţiei publice şi trebuie, printre altele, să faciliteze aplicarea de către SAI a standardelor de audit corespunzătoare.*
***38.** În unele ţări Constituţia sau legislaţia în vigoare nu confer întotdeauna autoritatea de a audita eficacitatea şi eficienţa gestiunii financiare a Guvernului. În aceste cazuri, evaluarea oportunităţii şi utilităţii deciziilor administrative şi a eficacităţii gestiunii revine miniştrilor cărora le este atribuită sarcina de a organiza serviciile administrative şi care răspund de gestiune în faţa organului legislativ.*
Expresia care ar deveni în acest caz cea mai adecvată pentru a descrie auditurile efectuate de SAI care ies din cadrul tradiţional al regularităţii şi legalităţii este aceea de „auditul bunei gestiuni". Acest tip de audit are ca scop analiza cheltuielilor publice în lumina principiilor generale ale unei gestiuni sănătoase. În practică, cele două tipuri de audit - de regularitate şi de gestiune –pot fi efectuate într-o singură operaţiune, cu atât mai mult cu cât se completează reciproc: auditul de regularitate fiind capabil să pregătească auditul de gestiune şi acesta din urmă având ca rezultat corectarea situaţiilor care prezintă nereguli.
***39.** Răspunderea publică va fi efectiv promovată dacă, prin mandatul său, SAI-ului este împuternicită să efectueze sau să coordoneze efectuarea auditului de regularitate şi al performanţei la toate entităţile publice.*
40.** Postulatele de bază stipulează că: **SAI-urile trebuie să-şi perfecţioneze tehnicile pentru auditul validităţii măsurilor de performanţă stabilite de entitatea public auditată.
***41.** Rolul din ce în ce mai important al auditorilor le va cere să îmbunătăţească şi să perfecţioneze noi metodologii şi tehnici pentru a evalua dacă entitatea publică auditată utilizează măsuri de performanţă valide. Auditorii trebuie să utilizeze metodologii şi tehnici specifice altor discipline.*

Scanned with OKEN Scanner

42. Aria de extindere a mandatului de audit o va determina pe aceea a standardelor pe care le va aplica SAI-ul.

Standardele de audit au fost structurate în cinci părți, după cum urmează:

♦ *Standardele generale de audit* - descriu cerințele fundamentale pe care trebuie să le îndeplinească atât Curtea de Conturi, în calitate de instituție supremă de audit, cât și personalul de specialitate al acesteia (auditorii) în aplicarea standardelor specifice, într-o manieră competentă și eficientă.

♦ *Standardele specifice etapei de planificare* - se referă la pașii pe care trebuie să-i parcurgă auditorul în etapa de planificare astfel încât să se asigure realizarea unui audit de înaltă calitate.

♦ *Standardele specifice etapei de execuție* - privesc procedurile, metodele și tehnicile utilizate de auditori pentru a obține probe de audit relevante care să susțină opinia auditorului.

♦ *Standardele specifice etapei de raportare* - conțin cerințele cu privire la raportarea constatărilor, concluziilor și recomandărilor rezultate din audit.

♦ *Alte standarde de audit* - privesc activitățile care au conexiune cu procesul de audit, sau se referă la alte tipuri de audit.

3.2. Standardele generale de audit

Standardele generale de audit definesc cerințele pe care Curtea de Conturi a României și auditorii acesteia trebuie să le respecte pentru a realiza o activitate de audit conform standardelor specifice etapelor de planificare, execuție și raportare în condiții de economicitate, eficiență și eficacitate, precum și pentru asigurarea unui nivel ridicat al calității auditurilor.

Scopul acestor standarde este acelea de a stabili principiile generale aplicabile tuturor tipurilor de audit efectuate de către Curtea de Conturi a României.

Instituția în cauză a stabilit următoarele standarde generale de audit:

3.2.1 Independența

Activitatea de audit desfășurată de auditorii Curții de Conturi a României trebuie realizată în condiții de independență deplină.

Scanned with OKEN Scanner

Standardele generale pentru auditori şi instituţia supremă de audit include *independenţa faţă de legislativ*, independenţa faţă de *executiv* şi independenţa faţă de *entitatea auditată*.

În România unul dintre principalii utilizatori ai rezultatelor activităţii de audit este Parlamentul. Mandatul Curţii de Conturi este stabilit prin Constituţie (art. 140) şi prevede că aceasta *„exercită controlul asupra modului de formare, de administrare şi de întrebuinţare a resurselor financiare ale statului şi ale sectorului public"*.

Totodată, acelaşi articol stipulează obligaţia Curţii de Conturi *„de a prezenta anual Parlamentului un raport asupra conturilor de gestiune ale bugetului public naţional din exerciţiul bugetar anterior, cuprinzând şi neregulile constatate"*.

În concordanţă cu mandatul său este important ca instituţia supremă de audit să-şi menţină independenţa faţă de influenţele politice, îndeplinind cu imparţialitate responsabilităţile de audit.

Curtea de Conturi trebuie să-şi stabilească prioritătile şi programul de audit în concordanţă cu mandatul său şi să adopte metodologiile adecvate pentru toate tipurile de audituri (audit financiar, audit al performanţei etc.).

Este esenţial ca legislativul să asigure resursele necesare instituţiei, pentru ca acesta să-şi exercite mandatul în cele mai bune condiţii.

Guvernul şi Curtea de Conturi pot avea interese comune în promovarea responsabilităţii publice. Rapoartele de audit atrag atenţia executivului în legătură cu deficienţele identificate în administraţie şi recomandă îmbunătăţiri. Curtea de Conturi trebuie să asiste executivul în probleme precum standardele şi politicile contabile, dar trebuie să evite o implicare care să-i afecteze exercitarea independentă a mandatului său.

Este important pentru independenţa Curţii de Conturi ca executivul să nu influenţeze îndeplinirea mandatului acesteia. Dealtfel, instituţia nu poate fi obligată să efectueze, să modifice, să se reţină de la efectuarea unor audituri sau să modifice constatările, concluziile şi recomandările auditului.

Orice reducere a resurselor sau impunerea de către executiv a unor restricţii, care afectează îndeplinirea mandatului Curţii de Conturi, constituie probleme ce trebuie discutate în Parlament.

Potrivit legii, executivul trebuie să asigure accesul auditorilor publici externi la datele şi informaţiile necesare şi relevante.

Instituţia trebuie să fie independentă şi faţă de entităţile auditate. Departamentele sale trebuie să sprijine entităţile auditate în înţelegerea rolului său, prin menţinerea unor relaţii de cooperare şi colaborare cu acestea. Bunele relaţii pot ajuta instituţia în procesul de obţinere a datelor şi informaţiilor necesare realizării misiunilor de audit.

Scanned with OKEN Scanner

Totodată, fără să-şi piardă independenţa, Curtea de Conturi poate participa la pregătirea unor proiecte de legi sau regulamente care ţin de competenţa sau de autoritatea sa, şi poate fi de accord să participe la realizarea reformei în domenii privind responsabilitatea public sau legislaţia financiară.

În exercitarea mandatului, auditorii trebuie să ia în considerare punctul de vedere al managementului entităţilor auditate, atunci când formulează opinia, concluziile şi recomandările auditului.

Pe parcursul realizării misiunilor de audit Curtea de Conturi poate coopera cu instituţii academice şi entităţi profesionale, menţinându-şi independenţa şi obiectivitatea.

Auditorii care au legături cu entităţile ce urmează a fi auditate nu vor fi introduşi în echipele desemnate să efectueze misiuni de audit la acestea. Independenţa auditorului trebuie evaluată periodic de către directorul direcţiei, de către consilierul de conturi şi de către comitetul de conducere în cazuri excepţionale.

Aceste evaluări vor confirma dacă:

♦ personalul angajat în misiunile de audit este familiarizat cu politicile şi procedurile de audit;

♦ există sau nu relaţii neconforme cu prevederile legii de organizare şi funcţionare a instituţiei;

♦ există ameninţări la adresa independenţei auditorilor şi dacă acestea sunt semnificative sau nu.

Indiferent de forma de guvernământ necesitatea independenţei şi obiectivităţii în activitatea de audit este vitală.

3.2.2. Competenţa

Auditorii Curţii de Conturi a României trebuie să deţină competenţa necesară (aptitudini, cunoştinţe şi experienţă suficientă) pentru a-şi îndeplini atribuţiile prevăzute de lege.

În activitatea lor auditorii trebuie să aplice metodologii, proceduri şi tehnici care să corespundă standardelor de audit naţionale şi internaţionale, precum şi „celor mai bune practici" în domeniu.

Auditorii trebuie să-şi menţină competenţa printr-o pregătire profesională adecvată.

În cadrul Curţii de Conturi va funcţiona un compartiment de perfecţionare a pregătirii profesionale cu următoarele atribuţii:

♦ elaborează programe de perfecţionare a pregătirii profesionale;

♦ stabileşte cerinţele de perfecţionare a pregătirii profesionale şi le comunică personalului angajat;

Scanned with OKEN Scanner

♦ organizează acţiunile de pregătire profesională şi monitorizează derularea acestora;

♦ comunică personalului angajat în audit îmbunătăţirile şi completările aduse standardelor de audit.

3.2.3 Confidenţialitatea

Auditorul are obligaţia să asigure confidenţialitatea informaţiilor dobândite de-a lungul misiunii de audit. Obligativitatea confidenţialităţii continuă şi după finalizarea misiunilor de audit.

De exemplu auditorului i se cere prin lege să prezinte informaţii confidenţiale atunci când trebuie să:

♦ producă documente sau să ofere probe în cazul unor proceduri legale;

♦ prezinte autorităţilor publice competente aspectele privind nerespectarea prevederilor legale.

De asemenea auditorul are obligaţia sau dreptul profesional de a prezenta informaţii în situaţiile în care trebuie să:

♦ respecte standardele tehnice sau cerinţele etice;

♦ protejeze interesele profesiei de auditor;

♦ răspundă unei cereri sau investigaţii făcute de autorităţi competente.

3.2.4. Preocuparea

Curtea de Conturi a României şi auditorii trebuie să exercite o preocupare permanentă pentru respectarea standardelor de audit naţionale. Aceasta impune o preocupare sporită în activitatea de identificare, colectare şi evaluare a probelor de audit, precum şi în cea de raportare a constatărilor, formulării concluziilor şi a recomandărilor.

Auditorii trebuie să planifice şi să efectueze auditurile având o atitudine de „scepticism profesional" pentru a stabili circumstanţele care ar putea cauza erori materiale în situaţiile financiare. O atitudine de scepticism professional presupune că auditorul face o evaluare critică privind validitatea probelor de audit obţinute, fiind atent în special la acele probe de audit care pun în discuţie încrederea în documentele prezentate.

Analizele efectuate în cadrul auditului performanţei trebuie să furnizeze Parlamentului, entităţilor auditate şi altor utilizatori îmbunătăţirea performanţei. În îndeplinirea misiunilor sale, Curtea de Conturi a României poate folosi în calitate de consultanţi, experţi externi, asigurându-se că aceştia posedă calificările şi competenţele necesare.

Scanned with OKEN Scanner

3.2.5. Obiective şi responsabilităţi

Prin auditurile sale, Curtea de Conturi trebuie să realizeze următoarele obiective generale:

♦ aplicarea cerinţelor Standardelor de Audit şi a prevederilor legislaţiei în domeniu;

♦ asistarea responsabilităţilor de implementare şi derularea programelor comunitare contribuind la îmbunătăţirea managementului financiar.

Auditorul trebuie să efectueze misiunile de audit în conformitate cu prevederile Standardelor de Audit naţionale şi internaţionale.

De asemenea, el trebuie să respecte procedurile CCR privind elaborarea şi înaintarea rapoartelor anuale şi a rapoartelor intermediare care conţin opinii, observaţii şi recomandări.

Procedurile aplicate în procesul de audit au fost elaborate în conformitate cu standardele naţionale şi internaţionale de audit şi se regăsesc în manualele de audit (financiar şi al performanţei).

În ceea ce priveşte auditul financiar, corecta aplicare a procedurilor Curţii de Conturi descrise în manualul de audit va furniza probe privind tranzacţiile importante, respectiv dacă acestea au fost legale şi s-au derulat în conformitate cu prevederile legilor şi reglementărilor în vigoare, dacă au fost corect înregistrate şi dacă conturile prezintă încredere.

În cadrul auditului performanţei auditorii vor aplica acele proceduri, metode şi tehnici menite să conducă la obţinerea de probe de audit suficiente, adecvate şi imparţiale în vederea stabilirii măsurii în care un program sau o activitate a unei entităţi publice, funcţionează eficient şi eficace, în condiţiile respectării economicităţii.

Curtea de Conturi, trebuie să adopte acele politici şi proceduri:

♦ menite să asigure specializările necesare realizării misiunilor de audit;

♦ de pregătire şi perfecţionare a personalului, astfel încât acesta să-şi îndeplinească în mod eficient sarcinile;

♦ pentru a elabora manuale ghiduri şi linii directoare care să sprijine activitatea de audit.

Nerespectarea de către auditori a unuia sau mai multor standarde de audit va determina întrunirea Plenului Curţii de Conturi, la solicitarea Consilierului de Conturi, coordonator al Diviziei respective.

Scanned with OKEN Scanner

3.3. Standardele de audit specifice etapei de planificare

Standardele de audit specifice etapelor de planificare şi de execuţie se află într-o relaţie permanentă cu standardele de audit generale, prin care se stabilesc cerinţele de bază pentru îndeplinirea sarcinilor de audit, precum şi cu standardele specifice etapei de raportare.

Scopul standardelor aplicabile în etapa de planificare a auditului este de a stabili atât cerinţele generale, cât şi cerinţele specifice, impuse de planificarea activităţii de audit. Planificarea auditului va fi realizată atât în auditul financiar, cât şi în auditul performanţei.

Procesul de planificare a auditului performanţei se realizează prin parcurgerea a două etape distincte care se desfăşoară succesiv.

Prima etapă denumită planificarea strategică, presupune stabilirea unei strategii privind auditul performanţei, în cadrul căreia se identifică, documentează şi analizează domeniile şi temele potenţiale pentru auditare.

După stabilirea domeniilor şi temelor potenţiale, urmează etapa planificării auditorilor, etapă în care, auditorii efectuează un studiu preliminar asupra temelor selectate, finalizat cu un raport.

Concluziile acestui raport constituie baza pentru adoptarea deciziei care să confirme sau nu oportunitatea efectuării auditului asupra unei anumite teme avute în vedere.

Raportul privind studiul preliminar va constitui principalul document a planificării misiunii de audit.

Curtea de Conturi a României a stabilit pentru etapa de planificare, următoarele standarde de audit.

3.3.1. Înţelegerea activităţii entităţii auditate

În prima parte a procesului de audit, auditorii colectează şi/sau actualizează informaţiile despre entitatea auditată. Aceste informaţii servesc pentru identificarea şi evaluarea riscurilor inerente şi de control, constituind bază pentru elaborarea planului de audit într-o manieră economică, eficientă şi eficace.

Pentru realizarea auditului într-o manieră economică, eficientă şi eficace, trebuie obţinute informaţiile suficiente şi relevante despre entitate, astfel încât auditorii să înţeleagă activitatea, tranzacţiile şi practicile entităţii, şi care potrivit raţionamentului profesional al acestora, pot afecta semnificativ situaţiile financiare sau raportul de audit.

Consilierul de conturi şi după caz conducătorul structurii de audit, trebuie să se asigure, că auditorii implicaţi în misiunile de audit obţin

Scanned with OKEN Scanner

informaţii adecvate, suficiente şi relevante care să le permită îndeplinirea misiunilor încredinţate.

În vederea utilizării optime a informaţiilor colectate, auditorii trebuie să evalueze modul în care acestea, influenţează întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare ale entităţii. Totodată auditorii, vor aprecia dacă informaţiile obţinute, sunt conforme cu aserţiunile din aceste situaţii.

În etapa de planificare a auditului, auditorii vor realiza *înţelegerea activităţii entităţii, a tranzacţiilor şi a practicilor ce pot avea impact semnificativ asupra situaţiilor financiare* sau asupra raportului de audit.

În acest sens auditorii trebuie:

a) să elaboreze un studiu preliminar, pentru a identifica aspectele importante ale activităţii entităţii şi pentru a culege date şi informaţii privind cadrul legal, mediul de control şi condiţiile în care aceştia îşi desfăşoară activitatea;

b) să analizeze structura organizatorică, managementul financiar şi sistemul de control intern al entităţii auditate, rapoartele auditurilor interne şi externe anterioare precum şi modul în care au fost implementate recomandările acestora;

c) să determine obiectivele şi aria de aplicabilitate a auditului, şi să stabilească baza şi nivelul materialităţii; de asemenea vor realiza o evaluarea iniţială a riscurilor, vor determina tipul de abordare, precum şi metodele, procedurile şi tehnicile ce vor fi utilizate pentru obţinerea probelor de audit;

d) să identifice sursele potenţiale de date şi informaţii, care ar putea fi utilizate pentru verificarea ipotezelor, şi pentru a obţine probe care vor susţine opinia de audit;

e) să ia în considerare operaţiunile anterioare, dacă acestea influenţează situaţiile financiare ale anului auditat;

f) să stabilească resursele financiare, şi fondul de timp necesar derulării misiunii de audit, precum şi responsabilităţile fiecărui auditor.

3.3.2. Materialitatea

Scopul acestui standard este să fixeze cerinţele privind stabilirea materialităţii şi nivelului acesteia.

♦ Auditorii trebuie să interpreteze erorile şi neregularităţile din situaţiile financiare ale entităţilor ca fiind materiale, atunci când există probabilitatea ca utilizatorii să fi stabilit alte concluzii sau să fi luat alte decizii, având cunoştinţă de existenţa acestor erori şi/sau neregularităţi.

♦ Auditorii trebuie să stabilească materialitatea în scopul determinării nivelului acceptabil al erorilor din situaţiile financiare, astfel încât deciziile utilizatorilor să nu fie afectate.

Scanned with OKEN Scanner

♦ Materialitatea exprimă nivelul maxim admisibil de eroare acceptat pentru a putea decide dacă conturile sunt corecte sau nu. Acest nivel este denumit "nivel al materialităţii" sau "prag de materialitate".

♦ *Curtea de Conturi a stabilit pentru auditarea situaţiilor financiare la entităţile care utilizează "banii publici" un nivel al materialităţii situat între 0,5% şi 2% aplicabil la cheltuielile sau veniturile totale.*

Orice abatere de la intervalul sus menţionat trebuie justificată şi argumentată adecvat în documentele de lucru.

Materialitatea defineşte importanţa sau semnificaţia unei operaţiuni economice din ansamblul operaţiunilor efectuate de entitatea auditată care, prin omisiunea consemnării sau consemnarea eronată în documentele financiar-contabile, precum şi prin efectuarea ei cu încălcarea prevederilor legale, ar modifica semnificativ situaţiile financiare ale entităţilor auditate.

Când auditorii realizează un audit, trebuie să ia în considerare materialitatea şi relaţia acesteia cu riscul de audit.

În audit sunt întâlnite următoarele forme de exprimare ale materialităţiirespectiv: materialitatea prin valoare, materialitatea prin natură şi materialitatea prin context.

În activitatea de stabilire a legalităţii şi regularităţii supuse auditului tranzacţiilor, auditorul va evalua dacă valoarea cumulată a tranzacţiilor nelegale sau a celor care prezintă neregularităţi este materială.

O problemă poate fi apreciată ca fiind materială în cazul în care există posibilitatea ca aceasta să influenţeze deciziile utilizatorilor situaţiilor financiare.

Determinarea materialităţii presupune stabilirea unor criterii care să definească dacă o eroare este sau nu materială. Auditorii stabilesc criteriile pentru determinarea materialităţii pe baza raţionamentului profesional[1], concentrându-şi atenţia asupra acelor factori care afectează situaţiile financiare precum şi asupra acelor informaţii care au impact asupra utilizatorilor.

Materialitatea privită ca concept al importanţei, ajută auditorii să determine natura, durata şi aria de cuprindere a auditului.

[1]Spre exemplu, auditorii trebuie să ia în considerare o serie de factori, cum ar fi: omiterea inserării în documentele entităţii auditate, a acelor informaţii care stau la baza luării unor decizii importante; furnizarea unor informaţii eronate sau netransmiterea de informaţii către autorităţile care sunt îndreptăţite să adopte decizii referitoare la alocarea de fonduri; cheltuirea de fonduri pentru alte activităţi decât cele pentru care au fost alocate; cunoaşterea existenţei unor constrângeri şi impuneri în legătură cu adoptarea unor prevederi legislative sau adoptarea unor decizii diferite de intenţiile declarate ale Parlamentului.

Scanned with OKEN Scanner

3.3.3. Evaluarea sistemului de control intern

Scopul acestui standard este să stabilească cerinţele în legătură cu evaluarea sistemului de control intern în cadrul auditurilor efectuate de către Curtea de Conturi a României.

♦ Pentru determinarea ariei de aplicabilitate a auditului, auditorii trebuie să evalueze nivelul de încredere în sistemul de control intern al entităţii auditate.

♦ Examinarea şi evaluarea sistemului de control intern trebuie realizată în funcţie de tipul de audit efectuat.

În cazul unui audit financiar, examinarea şi evaluarea se referă, în principal, la sistemul de control intern, care vizează: protejarea activelor şi resurselor entităţi, verificarea sistemelor de contabilitate şi control intern, examinarea informaţiilor financiare şi operaţionale, urmărirea modului de utilizare a resurselor, verificarea respectării legislaţiei şi a altor reglementări, precum şi examinarea conformităţii cu politicile şi directivele managementului.

În cazul unui audit al performanţei, examinarea şi evaluarea sistemului de control intern priveşte în special acele controale care ajută la desfăşurarea activităţii entităţii într-o manieră economică, eficientă şi eficace, asigurându-i aderarea la politicile moderne de management.

♦ Amploarea examinării şi evaluării sistemului de control intern depinde de obiectivele auditului şi de nivelul de încredere stabilit.

♦ În situaţia în care, datele şi informaţiile din situaţiile financiare sunt prelucrate în sistem computerizat, auditorii trebuie să evalueze dacă aceste sisteme funcţionează corespunzător, astfel încât să ofere asigurarea integrităţii, credibilităţii şi a adecvărilor la nivelul de complexitate al activităţii entităţii auditate.

În conformitate cu legislaţia în vigoare, conducerile entităţilor sunt responsabile pentru stabilirea şi implementarea unui sistem de control intern adecvat.

Controlul intern reprezintă ansamblul formelor, metodelor şi procedurilor de control exercitate la nivelul entităţii publice, stabilite de conducere în concordanţă cu obiectivele acesteia şi cu reglementările legale, în vederea asigurării administrării fondurilor în mod economic, eficient şi eficace.

Examinarea sistemului de control intern presupune evaluarea:

♦ mediului de control;
♦ riscului de control;
♦ procedurilor de control.

Scanned with OKEN Scanner

Totodată, auditorul va analiza modul în care se realizează informarea, raportarea şi monitorizarea funcţionării sistemului de control intern.

Mediul de control se referă la atitudinea generală şi acţiunile conducerii entităţii auditate privind funcţionarea sistemului de control intern şi importanţa sa în cadrul entităţii auditate.

Factorii care se reflectă în mediul de control sunt:

- modul de organizare a sistemului de management;
- stilul de conducere;
- structura entităţii: organigrama şi modul de stabilire a delegărilor de competenţe şi a responsabilităţilor;
- sistemul de controale dispuse de management inclusiv activitatea de audit intern.

Riscul de control reprezintă riscul ca o declarare eronată, ce ar putea apărea în soldul unui cont sau într-o categorie de tranzacţii şi care ar putea fi material, individual sau atunci când este cumulată cu alte informaţii eronate din alte solduri sau categorii de tranzacţii, să nu poată fi prevenită sau detectată şi corectată în timp util de către sistemul contabil şi sistemul de control intern.

Evaluarea iniţială a riscului de control se realizează în faza de planificare a auditului, urmând ca în faza de execuţie aceasta să fie confirmată prin teste de control.

Procedurile de control reprezintă instrucţiuni şi reguli stabilite de managementul entităţii pentru completarea mediului de control în vederea asigurării realizării obiectivelor specifice entităţii.

Acestea cuprind:

- certificarea trimestrială şi anuală, însoţită de raport de audit, a situaţiilor financiare ale entităţii auditate, prin verificarea legalităţii, realităţii şi exactităţii evidenţelor contabile şi ale actelor financiare şi de gestiune;
- examinarea legalităţii, regularităţii şi conformităţii operaţiunilor, identificarea erorilor, risipei, gestiunii defectuoase şi fraudelor şi, pe această bază, propunerea de măsuri şi soluţii pentru recuperarea pagubelor, după caz;
- supravegherea funcţionării sistemelor de fundamentare a deciziei, planificare, programare, organizare, coordonare, urmărire şi control al implementării acestora; evaluarea economicităţii, eficacităţii şi eficienţei cu care sistemele de conducere şi de execuţie existente funcţionează în cadrul entităţii auditate ori la nivelul unui program/ proiect finanţat din fonduri publice;
- identificarea slăbiciunilor sistemelor de management şi de control, precum şi a riscurilor asociate acestora.

Scanned with OKEN Scanner

Informarea şi raportarea, presupun ca managementul entităţii auditate pe baza celor mai relevante informaţii să adopte deciziile adecvate pentru realizarea obiectivelor entităţii.

Totodată, trebuie să stabilească modul de raportare, forma adecvată, momentul transmiterii precum şi beneficiarii acestor informaţii (structurile şi personalul entităţii).

Monitorizarea reprezintă o activitate de supraveghere a funcţionării continue şi eficiente a sistemului de control intern.

Aceasta permite efectuarea unor evaluări periodice a sistemului de control intern în vederea întreprinderii de măsuri care vizează îmbunătăţirea funcţionării acestuia.

Auditorii trebuie să aibă în vedere faptul că un mediu de control sever nu este suficient pentru a asigura funcţionarea sistemului de control, motiv pentru care se vor avea în considerare şi următoarele aspecte:

♦ efectuarea unei evaluări preliminare a sistemului de control intern, pentru a stabili dacă acesta este relevant şi contribuie la realizarea obiectivelor auditului. Evaluarea trebuie să fie realizată astfel încât auditorii să fie capabili să efectueze în faza de planificare a auditului o evaluare iniţială a riscului de control şi să decidă care sunt testele de control ce pot fi realizate în această etapă a auditului.

Realizarea acestei evaluări creează premisele reducerii numărului testelor directe de fond.

De precizat că, în cadrul testelor de control efectuate în faza de execuţie a auditului, auditorii trebuie să evalueze controalele interne relevante;

♦ obiectivul principal al evaluării este să determine care dintre controalele interne pot fi caracterizate ca fiind controale cheie şi dacă acestea au funcţionat corespunzător pe întreaga perioadă auditată;

♦ în realizarea auditului, respectiv al fiecărui obiectiv al acestuia, auditorii trebuie să verifice sau să examineze dacă managementul entităţii a stabilit proceduri de control corespunzătoare şi dacă acestea sunt relevante pentru realizarea obiectivelor de control propuse.

3.3.4. Evaluarea riscurilor

Scopul acestui standard este de a răspunde necesităţilor referitoare la evaluarea riscului de audit în legătură cu performanţa celor două tipuri de audit (auditul financiar şi auditul performanţei) pe care le efectuează Curtea de Conturi a României.

Obiectivul principal pe care auditorii îl au în vedere în cadrul procesului de audit constă în identificarea zonelor predispuse la riscuri,

Scanned with OKEN Scanner

evaluarea nivelului riscului, cât şi a procedurilor de audit care vor fi aplicate în practică.

În activitatea lor auditorii trebuie să se bazeze atât pe experienţa acumulată cât şi pe raţionamentul profesional.

Evaluarea riscului de audit trebuie să fie efectuată pentru toate activităţile de audit ale Curţii de Conturi a României, în scopul realizării unui audit într-o manieră economică, eficientă şi eficace.

Auditorii trebuie să utilizeze raţionamentul profesional în evaluarea riscului de audit şi să efectueze procedurile de audit adecvate, care să conducă la reducerea riscului la un nivel acceptabil.

Evaluarea riscului reprezintă în procesul de audit al Curţii de Conturi o activitate sistematică folosită pentru a aprecia probabilitatea de neconformitate cu legile şi alte acte normative emise de Parlament.

În auditul performanţei, în situaţia în care se semnalează frecvent suspiciuni şi incertitudini, în legătură cu economicitatea şi eficienţa derulării unui program sau activităţi, creşte şi posibilitatea apariţiei unor riscuri în îndeplinirea acestor indicatori. Evaluarea riscurilor este de natură succesivă, ţinând în primul rând de raţionamentul profesional al auditorului.

Evaluarea riscului de audit reprezintă în acelaşi timp şi un element de bază în elaborarea programelor anuale de audit.

Riscul de audit reprezintă probabilitatea existenţei unor informaţii, a unor erori materiale sau deficienţe în situaţiile financiare elaborate de entităţile auditate şi pe care auditorii nu le pot identifica.

Opusul riscului de audit reprezintă nivelul de asigurare al auditului. Auditorii trebuie să evalueze riscul de audit pentru a efectua un audit cu un grad ridicat de asigurare, care în general presupune că erorile materiale şi deficienţele financiare existente în situaţiile financiare nu vor depăşi nivelul de asigurare stabilit prin politica de audit a Curţii de Conturi.

Evaluarea riscului de audit[1] permite auditorilor stabilirea priorităţilor în realizarea activităţii de audit.

Riscul de audit cuprinde trei componente:

- riscul inerent;
- riscul de control;
- riscul de nedetectare.

În funcţie de capacitatea de intervenţie al auditorilor asupra componentelor riscului de audit, acestea pot fi clasificate în două mari categorii:

[1]Auditorii trebuie să fie întotdeauna pregătiţi pentru a-şi adapta planurile de audit, atunci când iau cunoştinţă de informaţii semnificative, care nu au fost cunoscute la momentul elaborării planului de audit.

Scanned with OKEN Scanner

♦ *Riscuri care nu pot fi controlate/ influenţate de auditori* respectiv, *riscul inerent* şi *riscul de control.* Această categorie presupune existenţa riscului ca situaţiile financiare să conţină erori, pe care auditorii nu le pot controla (riscuri), dar, în schimb, ei pot evalua riscurile asociate entităţii.

♦ *Riscul care poate fi controlat/ influenţat de auditori, respectiv riscul de nedetectare* – constituie riscul ca auditorii, în activitatea lor de audit, să nu detecteze în totalitate erorile existente în situaţiile financiare auditate. Prin selectarea testelor de fond şi modul de aplicare a acestora, auditorii pot controla sau influenţa această categorie de riscuri.

Riscul inerent reprezintă susceptibilitatea ca o categorie de operaţiuni să conţină erori, care pot fi materiale, în mod individual sau atunci când sunt cumulate cu erori din alte categorii de operaţiuni, presupunând că nu au existat controale interne.

Evaluarea de către auditor a riscului inerent, trebuie să se bazeze pe înţelegerea activităţii entităţii auditate şi pe informaţiile colectate de la managementul acesteia, ţinând cont de următorii factori:

♦ natura activităţilor entităţii;
♦ integritatea, experienţa şi cunoştinţele managementului;
♦ sistemul contabil aplicat;
♦ operaţiuni neuzuale;
♦ estimări privind înregistrarea tranzacţiilor şi utilizarea raţionamentului profesional în stabilirea anumitor valori;
♦ susceptibilitatea unor active la fraude materiale sau sustrageri;
♦ valoarea şi numărul categoriilor de tranzacţii;
♦ numărul locaţiilor;
♦ complexitatea legilor şi a principiilor contabile;
♦ complexitatea tranzacţiilor sau identificarea unor evenimente care necesită o expertiză de specialitate.

Riscul de control, constituie riscul ca o eroare materială, care ar putea apare într-o categorie de operaţiuni, în mod individual sau cumulată cu erori din alte categorii de operaţiuni, să nu poată fi prevenită, detectată, sau corectată în timp util de controalele interne.

Asemenea riscuri pot să apară, fie din cauza lipsei procedurilor de control adecvate, fie datorită faptului că procedurile de control intern nu operează în mod efectiv, permanent şi consistent.

Evaluarea riscului de control se realizează în două etape:

♦ *evaluarea iniţială* constă în evaluarea eficacităţii sistemelor contabile şi de control intern ale entităţii sub aspectul contribuţiei acestora la prevenirea sau corectarea erorilor semnificative. Evaluarea preliminară a riscului de control pentru fiecare categorie de tranzacţii se realizează în faza de planificare a auditului;

Scanned with OKEN Scanner

♦ *evaluarea finală a riscului de control* se realizează înaintea întocmirii raportului de audit, deoarece auditorul trebuie să confirme sau nu evaluarea iniţială.

În evaluarea riscului de control, trebuie de asemenea să se ţină seama de o serie de factori:

♦ posibilitatea ca aceste controale să nu fie realizate de cei responsabili cu desfăşurarea lor;

♦ efectuarea necorespunzătoare a controalelor datorită unor erori umane, ca rezultat al unui raţionament sau interpretări greşite sau datorită neglijenţei ori neatenţiei;

♦ incapacitatea sistemelor de control standardizate de a aborda operaţiunile neobişnuite;

♦ eşecul controlului datorită unor schimbări intervenite în prelucrarea operaţiunilor şi adoptarea unor proceduri neadecvate.

Riscurile inerente şi de control sunt intercorelate şi, prin urmare, este preferabil să evalueze cele două componente simultan, respectiv prin consolidarea şi dezvoltarea sistemelor de contabilitate şi de control intern.

3.3.5. Auditarea într-un mediu informatizat

Scopul acestui standard de audit este de a oferi instrucţiuni pentru procedurile ce trebuie aplicate pentru un audit desfăşurat într-un mediu informatizat.

Auditorii trebuie să ia în considerare efectele produse de mediul inforamtizat asupra auditului. Auditorii trebuie să deţină abilităţi de specialitate aferente domeniului tehnologiei informaţiei pentru a planifica, a conduce, a supraveghea şi a revizui activitatea de audit.

În planificarea etapelor auditului care pot fi influenţate de desfăşurarea activităţilor de către entitate într-un mediu informatizat, auditorul trebuie să obţină o înţelegere a importanţei şi a complexităţii activităţilor, precum şi a tehnologiilor informatice şi posibilitatea utilizării datelor în audit.

În situaţia în care sistemele informatice sunt importante, auditorul trebuie, de asemenea, să obţină o înţelegere a mediului informatizat dacă acesta poate influenţa evaluarea riscului inerent şi a celui de control.

3.3.6. Eşantionarea

Scopul acestui standard este de a furniza instrucţiuni pentru utilizarea procedurilor de eşantionare în audit şi a altor metode de selectare a elementelor pentru testarea în vederea obţinerii probelor de audit, stabilind

Scanned with OKEN Scanner

cerințele pentru folosirea eşantioanelor de audit, proiectarea metodelor de selectare a eşantioanelor şi modul de evaluare a rezultatelor.

Acest standard trebuie aplicat la cele două tipuri de audit (financiar şi al performanței).

♦ Eşantionarea în audit presupune aplicarea procedurilor de audit numai asupra unei părți a populației (elementele cuprinse într-o categorie de operațiuni economice) astfel încât auditorul după evaluarea probelor de audit obținute prin testarea elementelor din eşantion să fie în măsură să formuleze concluzii în ceea ce priveşte întreaga populație.

Atunci când planifică procedurile de audit, auditorul va stabili modalități corespunzătoare pentru selectarea elementelor ce vor fi testate, în vederea obținerii de probe de audit suficiente pentru realizarea obiectivelor auditului.

Pentru selectarea unui eşantion, în vederea testării auditorul va lua în considerare obiectivele auditului precum şi caracteristicile populației din care s-a extras eşantionul (aceste elemente ajută auditorul să definească eroarea posibilă).

Pentru determinarea dimensiunii eşantionului, auditorul va avea în vedere dacă riscul de audit este diminuat la un nivel acceptabil.

Auditorul trebuie să selecteze eşantionul într-un asemenea mod, încât acesta să fie reprezentativ pentru întreaga populație. Este necesar ca toate elementele populației să aibă şanse egale de a fi selectate.

Auditorul va efectua proceduri de audit corespunzătoare obiectivelor auditului pentru fiecare element selectat.

Când aplică procedurile de audit asupra fiecărui element al eşantionului, auditorul trebuie:

♦ să analizeze natura şi cauza oricărei erori detectate în eşantion şi efectul posibil asupra obiectivelor auditului;

♦ să extrapoleze erorile şi neregularitățile monetare detectate în eşantion asupra populației şi să evalueze efectul erorii extrapolate asupra obiectivelor auditului;

♦ să analizeze dacă evaluările preliminare ale caracteristicilor relevante ale populației (risc inerent, risc de control, risc de eşantionare) se confirmă sau necesită a fi revizuite.

Eşantionarea în audit poate fi aplicată atât pentru a selecta entitățile, cât şi pentru a selecta un eşantion din totalitatea operațiilor şi documentelor ce se supun auditării.

Eşantionul trebuie să cuprindă un număr suficient de elemente şi să fie reprezentativ pentru a trage concluzii realiste despre întreaga populație.

Scanned with OKEN Scanner

Eşantionul reprezentativ constituie acel eşantion care are caracteristici similare, cu acelea ale elementelor care compun populaţia supusă auditării.

Planificarea mărimii eşantionului trebuie să aibă în vedere atât obiectivele (generale şi specifice) auditului cât şi caracteristicile populaţiei din care auditorul intenţionează să extragă eşantionul.

Mărimea eşantionului este dată de numărul de elemente selectate din populaţia generală ce va fi auditată şi depinde de gradul de eterogenitate al populaţiei, de valoarea erorii admisibile (tolerabilă), precum şi de măsura în care sunt acceptate erorile.

Eroarea admisibilă (tolerabilă) reprezintă cantitatea maximă de erori din populaţie pe care auditorul este dispus să o accepte, fără a afecta îndeplinirea obiectivelor de audit.

Determinarea erorii anticipate presupune luarea în considerare a unor elemente cum ar fi: erori identificate în auditurile anterioare, modificări în procedurile entităţii sau probele rezultate din evaluarea controlului intern.

Utilizarea eşantionării în vederea obţinerii probelor de audit implică luarea în considerare şi a unor incertitudini concretizate în *riscuri de eşantionare* şi riscuri independente de eşantionare sau *riscuri de neeşantionare.*

Riscul de eşantionare reprezintă riscul ca auditorul să ajungă la o concluzie, pe baza examinării eşantionului, diferită de concluzia la care s-ar fi ajuns, dacă întreaga populaţie ar fi fost supusă aceleaşi proceduri de audit.

Riscul de neeşantionare poate fi generat de erori umane sau de faptul că analiza se face pe baza unor date eronate furnizate de terţi.

Un eşantion poate fi selectat prin metode statistice sau nestatistice.

Metoda de eşantionare statistică foloseşte teoria probabilităţilor pentru determinarea mărimii eşantionului, oferind posibilitatea obţinerii unor concluzii pertinente pentru întreaga populaţie precum şi evaluarea riscului de eşantionare.

Metodele statistice cele mai frecvent utilizate sunt: selecţia aleatoare şi selecţia sistematică.

În cazul eşantionării nestatistice, cele mai utilizate metode sunt cele care au la bază hazardul şi raţionamentul profesional al auditorului.

3.3.7. Planul de audit

Scopul acestui standard de audit este de a răspunde necesităţilor referitoare la activitatea de elaborare a planului de audit.

Concret, planul de audit stabileşte obiectivele de audit şi modul în care acestea vor fi îndeplinite, reprezentând un instrument prin care se

Scanned with OKEN Scanner

monitorizează progresele realizate în activitatea concretă. Totodată, acesta constituie baza elaborării programelor de audit.

♦ Auditorii trebuie să elaboreze şi să documenteze un plan general de audit prin care să descrie sfera de cuprindere şi desfăşurare a auditului.

♦ Auditorii trebuie să elaboreze şi să documenteze un plan de audit, prin care să descrie scopul şi obiectivele auditului, principalele întrebări la care să se răspundă, natura probelor de audit necesare a fi obţinute şi metodele prin care se vor obţine precum şi bazele pentru evaluarea acestora.

De asemenea planul de audit va include un sumar al rezultatelor procedurilor analitice realizate, un grafic al efectuării în timp a auditului şi al elaborării raportului de audit precum şi costurile misiunii.

Planul de audit trebuie supus aprobării consilierului de conturi sau, după caz, conducătorului structurii de audit teritoriale, după ce în prealabil a fost prezentat echipei de audit şi a fost avizat de director sau directorul adjunct.

Planul de audit trebuie să fie un document succint dar cuprinzător.

♦ Auditorii vor elabora şi documenta programe de audit în care se stabilesc natura şi durata procedurilor de audit, necesare pentru implementarea planului de audit.

Programele de audit trebuie elaborate pentru a acoperi toate obiectivele auditului, luând în considerare riscurile semnificative identificate. Înainte de punerea în execuţie, programele de audit vor fi aprobate de consilierul de conturi sau conducătorul structurii teritoriale, după ce au fost avizate de director sau director adjunct.

Programele de audit constituie un instrument de comunicare cu echipa de audit, cadrul în care se realizează auditul şi baza pentru şeful echipei de audit, directorul sau consilierul de conturi care conduc auditul.

♦ Planul de audit şi programele de audit trebuie revizuite pe parcursul desfăşurării auditului ori de câte ori este necesar şi în mod obligatoriu înainte de începerea etapei de execuţie precum şi înainte de exprimarea opiniei de audit. Revizuirile sunt realizate de şeful echipei de audit şi directorul adjunct (în cadrul structurilor teritoriale) şi aprobate de director (în cadrul structurilor teritoriale) sau consilierul de conturi.

Planul de audit trebuie să conţină suficiente elemente care să permită proiectarea programelor de audit. Forma şi conţinutul acestora vor fi diferite în funcţie de mărimea entităţii, complexitatea auditului, metodologia şi tehnologia utilizată de auditori.

În vederea elaborării unui plan de audit trebuie luate în considerare următoarele aspecte:

♦ *condiţiile economice în general şi ale domeniului de activitate a entităţii auditate în particular, cu punerea accentului pe cunoaşterea*

Scanned with OKEN Scanner

particularităţilor, politicilor şi procedurilor aplicate de entitatea în îndeplinirea obiectivelor acesteia;

♦ *înţelegerea sistemului contabil şi de control intern pentru a putea evalua eficienţa şi eficacitatea funcţionării acestora;*

♦ *riscul de audit şi pragul materialităţii, care se pot concretiza în:* evaluarea preliminară a riscurilor inerente şi de control, stabilirea domeniilor semnificative ale auditului şi identificarea problemelor prioritare; stabilirea nivelurilor preliminare ale pragurilor de materialitate pentru atingerea scopurilor auditului; existenţa posibilităţii unor erori sau fraude semnificative, utilizarea experienţei dobândite în misiunile de audit anterioare; identificarea tranzacţiilor complexe, inclusiv a situaţiilor financiare care implică estimări contabile;

♦ *natura, durata şi întinderea procedurilor de audit care urmează să fie puse în practică, ceea ce implică luarea în consideraţie a:* schimbărilor posibile privind importanţa domeniilor specifice de audit; efectul tehnologiei informaţionale asupra auditului; activitatea de audit intern şi estimarea efectului său asupra procedurilor de audit extern;

♦ *coordonarea, îndrumarea, supervizarea şi revizuirea misiunilor de audit:* de către şeful de echipă şi directorul coordonator;

♦ *alte elemente* cuprinse în planul de audit, cu privire la: respectarea principiului continuităţii activităţii; termenii angajamentului şi alte responsabilităţi statutare; tipul de asigurare şi termenul maxim de emitere a raportului de audit sau altor comunicări cu entitatea etc.

În măsura în care se stabileşte riscul de audit şi pragul de materialitate la un nivel redus, este necesar ca aceste elemente să se coreleze cu volumul de muncă planificat.

Volumul de muncă prevăzut în planul de audit este cu atât mai mare cu cât nivelul riscului de audit şi al pragului materialităţii sunt mai mici, întrucât trebuie să se reducă tot mai mult probabilitatea ca o eroare materială să nu fie descoperită.

Auditorii trebuie să elaboreze şi să documenteze programe de audit prin care se stabilesc natura, durata şi procedurile de audit planificate pentru implementarea planului general de audit.

Programele de audit trebuie să includă bugetul financiar şi fondul de timp necesar îndeplinirii acestora.

Planul de audit, trebuie să fie revizuit ori de câte ori este necesar în timpul desfăşurării auditului. Auditorul trebuie să consemneze în documentele de lucru modificările importante, precum şi motivele schimbărilor semnificative survenite în planul său de audit.

Scanned with OKEN Scanner

Spre deosebire de auditul financiar, în auditul performanței, planul de audit se întocmește pronind de la raportul privind studiul preliminar aprobat de conducerea Curții de Conturi, pentru fiecare studiu aprobat.

Acesta cuprinde atât procedurile ce vor fi utilizate pentru obținerea probelor de audit, cât și modalitățile, respectiv metodele și tehnicile de sintetizare, analizare și interpretare a acestora.

3.4. Standardadele specifice etapei de execuție

3.4.1. Probe de audit

Scopul acestui standard este de a oferi instrucțiuni asupra cantității și calității probelor de audit care trebuie obținute, în vederea realizării obiectivelor pentru cele două tipuri de audit efectuate de către Curtea de Conturi, precum și procedurile ce trebuie aplicate pentru obținerea probelor de audit.

Auditorii trebuie să obțină probe de audit, competente, relevante și rezonabile, pe baza cărora să formuleze concluziile asupra auditului efectuat

Constatările, concluziile și recomandările auditului trebuie să se bazeze pe probele de audit. În auditul performanței auditorul trebuie să obțină probe de audit competente, relevante și rezonabile care să susțină raționamentele profesionale, precum și constatările, respectiv concluziile formulate, în legătură cu implementarea unui program sau derularea unei activități de către entitățile auditate.

Totodată, auditorul va identifica colecta și analiza probe de audit în toate etapele procesului de audit, respectiv: intrările în sistem, derularea proceselor, ieșirile și efectele, precum și percepțiile sau opiniile publicului (de exemplu opiniile publicului în legătură cu serviciile publice).

Întrucât auditorii au foarte rar posibilitatea de a lua în considerare toate informațiile despre entitatea auditată, este necesar ca datele colectate și tehnicile de eșantionare să fie alese cu atenție.

Proba de audit *competentă* reprezintă informația care din punct de vedere cantitativ este suficientă și corespunzătoare, iar din punct de vedere calitativ este adecvată, respectiv imparțială, astfel încât să prezinte încredere și siguranță.

Proba de audit *relevantă* este acea informație care susține elocvent constatările auditului.

Scanned with OKEN Scanner

Proba de audit *rezonabilă* reprezintă informaţia care din punct de vedere al costului obţinerii acesteia, comparat cu relevanţa ei se dovedeşte a fi economică, eficientă şi eficace.

Credibilitatea probelor de audit este influenţată de sursa lor, care poate fi internă sau externă, şi de natura lor care poate fi vizuală, documentară sau verbală.

În elaborarea concluziilor, auditorul trebuie sa ia în considerare sursele şi natura probelor obţinute. Ori de cate ori este posibil, auditorul trebuie să prefere probele scrise, probele obţinute direct de către auditor şi probele obţinute de la terţi.

În cazul în care probele din surse diferite legate de o problemă semnificativă sunt contradictorii, auditorul trebuie să caute să soluţioneze contradicţia prin obţinerea de probe suplimentare. Atunci când într-un audit nu este posibilă soluţionarea unei contradicţii, auditorul trebuie să ia în calcul redactarea unei opinii calificate sau a unui refuz de opinie.

În general, auditorul consideră că este necesar să se bazeze mai degrabă pe probe de audit persuasive decât concluzive şi caută să obţină probe de audit care provin din surse diferite.

Tehnicile specifice de obţinere a probelor de audit pot fi aplicate în funcţie de obiectivele auditului, nivelul evaluat al riscului de audit, materialitatea stabilită în faza de planificare, mărimea şi reprezentativitatea eşantioanelor de audit, precum şi de sursele de informaţii de care auditorul poate dispune.

Probele de audit reprezintă în fapt informaţiile obţinute de către auditor în urma aplicării unei combinaţii adecvate de *teste de control* şi *proceduri de fond.*

Informaţiile sunt obţinute din documentele primare şi înregistrările contabile ce stau la baza situaţiilor financiare prezentate de entitatea auditată sau din alte surse.

3.4.2. Proceduri de audit

Alegerea şi aplicarea procedurilor de audit trebuie să satisfacă cerinţele standardelor de audit şi să corespundă obiectivelor auditului.

Constatările, concluziile, şi recomandările trebuie să se bazeze pe probele de audit pe care auditorii le obţin în urma aplicării tehnicilor şi procedurilor de audit.

Curtea de Conturi trebuie să se asigure că tehnicile utilizate de auditori sunt suficiente pentru a detecta toate erorile şi neregularităţile esenţiale din punct de vedere cantitativ, iar în cazul auditului performanţei şi aspectele de ordin calitativ.

Scanned with OKEN Scanner

Aptitudinile profesionale ale auditorilor sunt întotdeauna utilizate pentru a determina tipul şi natura testelor de audit adecvate circumstanţelor, pentru a colecta suficiente probe de audit în vederea formulării unei opinii în cazul auditului financiar.

În auditul performanţei metodele şi tehnicile de colectare a probelor de audit sunt specific, având scopul de a releva fapte (constatări), a identifica relaţiile cauză – efect, a testa argumentele şi a recomanda soluţii de remediere.

În practică, cele mai utilizate metode şi tehnici de colectare a probelor de audit sunt: examinarea documentelor, analiza unor rapoarte, organizarea de grupuri de dezbatere, chestionare, interviuri, precum şi observarea directă.

Testele de control reprezintă testele efectuate pentru a obţine probe de audit privind modul efectiv de funcţionare a sistemului contabil şi a celui de control intern al entităţii auditate.

Procedurile de fond reprezintă testele efectuate de auditori pentru a obţine probe de audit în scopul detectării erorilor semnificative din situaţiile financiare.

Procedurile de fond sunt de două tipuri: proceduri analitice şi teste de fond.

3.4.2.1. Proceduri analitice

Scopul acestui standard este de a defini procedurile analitice şi de a preciza considerentele utilizării acestora pe parcursul efectuării auditului.

Auditorii trebuie să aplice toată gama metodologilor de audit, actualizată, inclusiv procedurile analitice.

Auditorii vor utiliza procedurile analitice în etapele de planificare, execuţie şi raportare a auditului.

Procedurile analitice constau în analizarea cifrelor/ indicatorilor/ elementelor/ tendinţelor semnificative, inclusiv investigarea fluctuaţiilor şi a relaţiilor care sunt inconsecvente faţă de alte informaţii relevante sau care se abat de la valorile aşteptate.

Auditorul aplică procedurile analitice pentru a se asigura de faptul că neconcordanţele par a fi rezonabile şi că au fost date explicaţiile acceptabile pentru tendinţele şi fluctuaţiile neobişnuite apărute în situaţiile financiare.

În cazul în care procedurile analitice identifică fluctuaţii sau elemente semnificative în contradicţie cu alte informaţii relevante sau care se abat de la sumele estimate/ prevăzute, auditorul trebuie să analizeze şi să obţină explicaţii corespunzătoare de la entitatea auditată precum şi probe corespunzătoare în sprijinul acestor explicaţii.

Scanned with OKEN Scanner

Auditorul trebuie să aplice procedurile analitice în etapele de planificare şi de revizuire generală a auditului.

Auditorul trebuie să aplice producerile analitice în etapa de planificare pentru a înţelege entitatea sau activitatea auditată şi pentru identificarea zonelor de potenţial risc. Procedurile analitice vor oferi în mod normal numai un indiciu asupra posibilelor inadvertenţe în legătura cu informaţiile.

Astfel auditorul trebuie să ia atent în calcul caracterul adecvat al utilizării procedurilor analitice în scopul obţinerii probelor fundamentale de audit pentru susţinerea obiectivelor auditului. În cazul în care este utilizată ca procedură fundamentală pentru confirmarea acurateţei cifrelor din conturi, orice procedură analitică trebuie să ia forma unui test predictiv.

Auditorul trebuie să accepte doar o mică diferenţă între cifra reală şi cea estimată (în mod normal într-un nivel de toleranţă mai mic de un procent), dacă nu pot fi găsite şi confirmate explicaţii rezonabile pentru justificarea respectivei diferenţe.

În auditul performanţei se utilizează o gamă largă de proceduri analitice pentru analizarea datelor şi informaţiilor. Problemele economicităţii, eficienţei şi eficacităţii, datorită complexităţii relaţiei cauză-efect, pot fi evaluate şi analizate utilizând o varietate de metode.

Cele mai utilizate tipuri de proceduri analitice sunt:

- ♦ analiza nivelului de îndeplinire a obiectivelor;
- ♦ analiza cost-beneficiu;
- ♦ analiza cost-eficacitate.

3.4.2.2. Teste de fond ale operaţiunilor economice

♦ Auditorii trebuie să cunoască suficient de bine tehnicile specifice de obţinere a probelor de audit, respectiv: inspecţia, observarea, investigarea, confirmarea şi calculul.

Testele de fond sunt teste pe care un auditor le efectuează asupra unor operaţiuni economice ale entităţii pentru anul auditat şi care iau forma unor tehnici specifice de obţinere a probelor de audit cum ar fi: *inspecţia, observarea, investigarea, confirmarea şi calculul.*

Auditorul testează întotdeauna operaţiunile care depăşesc nivelul materialităţii sau care sunt sub pragul materialităţii, dar care au valoare foarte mare.

Inspecţia constă în examinarea înregistrărilor, documentelor sau imobilizărilor corporale.

Observaţia constă în urmărirea unui proces sau a unei proceduri ce este efectuată de alte persoane.

Scanned with OKEN Scanner

Investigaţia constă în obţinerea de informaţii de la persoanele care le posedă, fie din interiorul, fie din afara entităţii.

Confirmarea constă în răspunsul dat la o investigaţie pentru a corobora informaţiile conţinute în înregistrările contabile.

Calculul constă în verificarea acurateţei aritmetice a documentelor sursă şi a înregistrărilor contabile.

3.4.3. Documentarea în activitatea de audit

Scopul acestui standard este de a arăta necesitatea faptului că auditorul trebuie să colecteze documente adecvate în ceea ce priveşte activităţile de pregătire, desfăşurare a auditului şi evaluare a rezultatelor acestuia.

Auditorii trebuie să documenteze corespunzător probele de audit în *foile de lucru*, stabilind domeniile de audit potrivit competenţelor prevăzute de lege, aria de aplicabilitate a auditului, activitatea ce trebuie efectuată şi concluziile auditului.

Auditorul trebuie să conştientizeze faptul că prezentarea şi conţinutul documentelor de lucru reflectă gradul lui de competenţă, experienţă şi cunoaştere. Documentele de lucru trebuie să fie complete şi suficient detaliate pentru a-i permite unui auditor cu experienţă – care nu are nici o legătură anterioară cu auditul – să selecteze documentele relevante pe care se sprijină constatările şi concluziile auditului.

Documentarea corespunzătoare privind activitatea de audit este necesară din următoarele considerente:

a) pentru a confirma şi sprijini atât opiniile auditorilor, cât şi rapoartele acestora;

b) în vederea creşterii eficienţei şi eficacităţii auditului;

c) să constituie o sursă temeinică de informaţii pentru întocmirea rapoartelor;

d) să servească drept probe de audit în conformitate cu standardele de audit;

e) să faciliteze planificarea şi supervizarea activităţii de audit;

f) să contribuie la perfecţionarea pregătirii profesionale a auditorilor;

g) să verifice permanent dacă activitatea planificată a fost efectuată în mod corespunzător;

h) să furnizeze probe de audit care să constituie materiale documentare pentru activităţile viitoare.

Conţinutul, întocmirea şi prezentarea foilor de lucru trebuie să răspundă următoarelor cerinţe:

Scanned with OKEN Scanner

a) să fie complete şi întocmite cu acurateţe pentru a furniza o fundamentare corespunzătoare a constatărilor, concluziilor şi recomandărilor;

b) să fie clare, inteligibile, fără să mai necesite explicaţii suplimentare;

c) să fie lizibile, fără să prezinte ştersături sau adăugiri ulterioar;

d) informaţiile (din documente) trebuie să se refere la aspectele relevante, necesare realizării obiectivelor stabilite în auditarea entităţii.

Auditorii vor explica în documentele de lucru motivaţia alegerii bazei de stabilire a materialităţii şi nivelul acestuia. Documentele de lucru trebuie să reflecte elemente relevante ale entităţii (de exemplu, veniturile, plăţile şi totalul activelor) procentele aplicate pentru a calcula nivelul materialităţii şi nivelul de materialitate ales.

Auditorii trebuie, de asemenea, să consemneze orice raţionament profesional pe care îl exercită. Acesta ar cuprinde, de exemplu, cazul în care auditorul stabileşte un nivel diferit al materialităţii pentru elementele mai sensibile prin natura lor sau prin context.

Auditorul trebuie să pregătească documente de lucru suficient de complete şi detaliate încât sa ofere o înţelegere generală a auditului.

Auditorul trebuie sa înregistreze în documentele de lucru informaţii privind planificarea auditului, natura, perioada şi extinderea procedurilor de audit aplicate, rezultatele acestora şi concluziile formulate din probele de audit obţinute.

Şeful echipei de audit, sau directorul avizează şi revizuieşte documentele de lucru.

Auditorul trebuie să respecte procedurile Curţii de Conturi privind menţinerea confidenţialităţii şi păstrarea în siguranţă[1] a documentelor de lucru.

3.4.4. Revizuirea

Scopul acestor standarde este să stabilească cerinţele cu privire la asigurarea calităţii în activitatea de audit, precum şi cerinţele pentru analiza calităţii auditului.

[1]Păstrarea acestora pentru o perioada de timp suficientă în vederea respectării necesităţilor profesionale ale Curţii de Conturi şi în conformitate cu regulile Comunităţii privind păstrarea registrelor.

Scanned with OKEN Scanner

Curtea de Conturi, în calitate de instituţie supremă de audit trebuie să urmărească în permanenţă îndeplinirea misiunilor de audit, având în vedere următoarele coordonate:

♦ semnificaţia/ importanţa domeniilor abordate de audit;

♦ obiectivitatea şi corectitudinea care au stat la baza evaluărilor efectuate şi opiniilor exprimate;

♦ amploarea şi caracterul complet în procesul de planificare şi desfăşurare a auditurilor;

♦ realitatea şi exactitatea constatărilor, concluziilor, recomandărilor şi altor aspecte prezentate în rapoartele de audit sau în alte documente ale auditului;

♦ concordanţa concluziilor auditului cu necesităţile beneficiarilor;

♦ claritatea în prezentarea rapoartelor de audit şi a altor documente ale auditului;

♦ eficienţa procesului de audit;

♦ eficacitatea rezultatelor auditului şi impactul realizat.

Activitatea de audit trebuie să fie revizuită corespunzător la fiecare nivel şi în fiecare etapă a auditului de către şefii de echipă, şefii de serviciu, directori şi, după caz, de către un alt auditor pe baza documentelor de lucru întocmite de auditori.

O revizuire adecvată şi o supraveghere permanentă sunt necesare indiferent de competenţa auditorilor.

Revizuirea trebuie să fie direcţionată atât asupra metodelor şi tehnicilor folosite de auditor, cât şi asupra opiniei exprimate şi probelor care o susţin.

Pentru aceasta este necesar ca:

♦ programele de audit să fie realizate integral;

♦ auditul să fie efectuat în conformitate cu manualele şi standardele de audit ale Curţii de Conturi;

♦ documentele de lucru trebuie să conţină probe de audit suficiente şi adecvate care să susţină concluziile, opiniile şi recomandările auditului;

♦ auditorul trebuie să îndeplinească obiectivele auditului, iar rapoartele de audit să conţină concluzii, recomandări şi opinii adecvate.

Revizuirea trebuie realizată după finalizarea fiecărei etape, dar în mod obligatoriu după finalizarea planificării şi înainte de exprimarea opiniei de audit.

Procesul de revizuire trebuie să ofere asigurarea că:

♦ toate evaluările sunt realizate corect, iar probele de audit obţinute sunt relevante şi susţin opinia exprimată;

♦ toate erorile, deficienţele şi neregulile au fost corect identificate şi documentate.

Scanned with OKEN Scanner

3.5. Standardele de audit specifice etapei de raportare

Scopul standardelor specifice etapei de raportare este acela de a stabili cerinţele cu privire la raportarea concluziilor auditului atât pentru auditul financiar, cât şi pentru auditul performanţei.

Standardele sunt destinate să ajute şi nu să înlocuiască raţionamentul auditorului în procesul de formulare a unei opinii şi elaborare a unui raport.

Expresia „raportare" desemnează opinia auditorului cât şi alte observaţii cu privire la ansamblul situaţiilor financiare ca rezultat al auditului.

În cadrul acestui capitol, cuvântul „opinie" este utilizat pentru a prezenta concluziile auditorului ca rezultat al auditului financiar, iar cuvântul „raport" este utilizat pentru a prezenta concluziile auditorului ca urmare a efectuării auditului performanţei.

3.5.1 Structura şi conţinutul rapoartelor de audit

La finalizarea fiecărui audit financiar, auditorii trebuie să întocmească, în formă scrisă şi format corespunzător, un raport de audit, în cadrul căruia să-şi exprime clar opinia şi să formuleze alte observaţii asupra situaţiilor financiare auditate.

Conţinutul raportului de audit financiar sau al performanţei trebuie să fie uşor de înţeles şi lipsit de ambiguitate, să cuprindă numai informaţii susţinute de probe de audit, competente, relevante, rezonabile şi adecvate, să exprime independenţa şi obiectivitatea auditorului şi să fie echitabil şi constructiv.

Raportul de audit financiar trebuie să cuprindă în mod clar opinia auditorului, dacă situaţiile financiare oferă o imagine fidelă (sau dacă acestea prezintă în mod corect, sub toate aspectele semnificative) în concordanţă cu un cadru general acceptat de raportare financiară şi, atunci când este cazul, dacă situaţiile financiare sunt conforme cu cerinţele statutare.

Raportul de audit al performanţei trebuie să indice nivelul de economicitate şi de eficienţă cu care resursele au fost achiziţionate şi utilizate şi să precizeze dacă obiectivele au fost îndeplinite în condiţii de eficacitate.

Conducerea Curţii de Conturi va decide care anume, din practicile frauduloase sau neregularităţile materiale identificate în timpul realizării auditului vor fi incluse în raport.

Scanned with OKEN Scanner

Raportul de audit trebuie să fie:

♦ *complet* - să conțină toate informațiile și argumentele necesare pentru a îndeplini obiectivele auditului;

♦ *obiectiv* - să fie echilibrat, fără distorsiuni pentru a nu crea suspiciuni privind credibilitatea, independența auditorilor și a instituției însăși;

♦ *clar* - să fie ușor de înțeles, fără echivoc, logic și fără posibilitatea interpretării eronate;

♦ *concis* - să fie relevant și să evite detaliile inutile;

♦ *constructiv* - să evite repetarea unor probleme (erori, neregularități) în viitor;

♦ *oportun* - să fie elaborat la timpul potrivit, fără întârzieri;

♦ *convingător* - să ofere o prezentare concludentă a rezultatelor iar concluziile și recomandările să fie susținute de argumente (probe de audit) cât mai solide.

Forma raportului de audit și a opiniilor de audit trebuie să cuprindă următoarele secțiuni:

a) Titlul - opinia sau raportul să fie precedate de un titlu, sau antet corespunzător, care să-l ajute pe utilizator să le deosebească de alte rapoarte elaborate de alți auditori sau persoane din conducerea entității (denumirea entității, anul auditat și data raportului);

b) Sinteza executivă – cuprinzând recomandările cheie, o scurtă sinteză cu cele mai importante constatări, concluzii și recomandări;

c) Introducere generală – raportul trebuie să cuprindă o declarație din care să rezulte că auditul a fost planificat și desfășurat pentru a obține o asigurare rezonabilă că situațiile financiare oferă o imagine reală, fidelă și nu includ erori materiale și neregularități. Această secțiune va cuprinde de asemenea, o declarație a auditorului din care să rezulte că auditul desfășurat oferă o bază rezonabilă pentru opinie.

d) Prezentare generală – această secțiune trebuie să cuprindă: obiectivele auditului (generale, principale, specifice); standardele și normele de audit aplicabile; destinatarul și utilizatorul raportului de audit; programul de audit și anul auditat;

e) Metodologia de audit – raportul trebuie să menționeze dacă s-a realizat un audit intermediar sau un audit final; evaluarea principiilor contabile utilizate la întocmirea situațiilor financiare; nivelul stabilit al materialității; factorii care au afectat desfășurarea auditului sau care au determinat schimbări semnificative în entitatea auditată pe parcursul anului auditat;

f) Constatările, concluziile și recomandările auditului - o constatare de audit trebuie să cuprindă patru elemente: *criteriul* - cerințele legale;

Scanned with OKEN Scanner

condiţia, respectiv o descriere a procedurilor entităţii identificate în timpul auditului; *cauza* explicarea diferenţei dintre „ce ar trebui să fie" şi „ce este"; *efectul* consecinţele diferenţelor dintre „ce ar trebui să fie" şi „ce este".

Pe baza constatărilor se pot formula concluzii, formulate clar, întrucât se referă la efectele semnificative. Constatările şi concluziile reprezintă baza pentru a formula recomandările auditului.

g) Opinia de audit – constiuie o declaraţie scurtă, clară şi explicit referitoare la concluziile generale ale auditului situaţiilor financiare ale entităţii auditate.

Prin exprimarea opiniei auditorul furnizează o asigurare rezonabilă că situaţiile financiare auditate oferă o imagine reală şi fidelă, în conformitate cu principiile contabile.

Auditorul exprimă o opinie privind existenţa erorilor în situaţiile financiare, cu privire la respectarea standardelor de contabilitate şi de raportare relevante, referitor la legalitatea şi regularitatea operaţiunilor financiare.

h) Semnătura şi data - opinia sau raportul trebuie să fie semnate în mod corespunzător de către Preşedintele Curţii de Conturi pentru auditurile efectuate la ordonatorii principali de credite şi de consilierii de conturi sau directorii structurilor teritoriale al Curţii de Conturi a României pentru ordonatorii secundari şi terţiali.

Rapoartele de audit al performanţei, nu au un format prestabilit, dar în general cuprind următoarele elemente:

- titlul raportului;
- prezentarea sintetică a contextului în care se desfăşoară activităţile supuse auditării, inclusiv a contextului instituţional;
- obiectivele activităţii entităţii auditate şi analiza perspective din punct de vedere al economicităţii, eficienţei şi eficacităţii detalii necesare susţinerii obiectivelor auditului;
- descrierea metodelor şi tehnicilor utilizate pentru colectarea şi analizarea probelor de audit cu precizarea surselor acestora;
- prezentarea criteriilor utilizate pentru evaluarea performanţei;
- constatările auditului sau cel puţin acelea considerate relevante pentru destinatarii sau utilizatorii raportului;
- concluziile referitoare la obiectivele auditului;
- recomandările ca rezultat logic al concluziilor.

Rapoartele nu trebuie să se focalizeze pe criticarea trecutului, ele trebuie să fie constructive, şi să includă recomandări ca să constituie un ghid pentru activităţile viitoare.

Scanned with OKEN Scanner

3.5.2. Opinia de audit

Prin exprimarea unei opinii auditorii evaluează dacă situațiile financiare oferă o imagine fidelă și sunt întocmite în mod corect sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu reglementările în vigoare.

Opinia de audit constituie o declarație scurtă, clară și explicit referitoare la concluziile generale ale auditului situațiilor financiare ale entității auditate.

În cazul unui audit de certificare a conturilor și de legalitate/ regularitate a tranzacțiilor, realizat de Curtea de Conturi se pot formula în raportul de audit următoarele tipuri de opinie:

♦ O *opinie necalificată* (favorabilă sau opinie fără rezerve) - atunci când auditorul este sigur că în ceea ce privește toate aspectele importante, conturile sunt demne de încredere și/sau tranzacțiile sunt legale și în regulă.

♦ O *opinie necalificată cu paragraf explicativ* - atunci când auditorul consideră că este necesar să atragă atenția asupra unor aspect esențiale privind chestiuni importante.

♦ O *opinie calificată (cu rezerve)* - atunci când auditorul nu este de acord sau este nesigur în privința uneia sau mai multor aspecte din situațiile financiare, situații care sunt materiale dar nu fundamentale și care pot oferi o înțelegere a activității entității.

♦ Un *refuz de opinie* - atunci când posibilul efect al limitării domeniului este atât de important și cuprinzător încât Curtea nu a putut obține probe de audit suficiente, relevante și demne de încredere și ca atare nu poate emite o opinie.

♦ O *opinie adversă* – auditorul își exprimă o astfel de opinie atunci când situațiile financiare ale entității nu sunt reprezentative și nu oferă o imagine clară și fidelă.

3.5.3. Constatări, concluzii și recomandări

În urma realizării activității de audit, auditorii își rezumă toate informațiile obținute formulând *constatările*.

Concluziile se vor baza pe constatările auditorului și vor fi formulate clar, având în vedere faptul că întrucât acestea au o importanță deosebită atunci când se referă la aspecte semnificative.

♦ În rapoartele pe care le întocmesc, auditorii formulează recomandări cu privire la măsurile ce urmează a fi luate în legătură cu situația conturilor sau a altor situații financiare auditate. La formularea recomandărilor, auditorii vor avea în vedere existența unei legături între constatările și concluziile cuprinse în raport.

Scanned with OKEN Scanner

♦ Recomandările sunt formulate în situaţiile în care, în procesul de auditare au fost identificate soluţii plauzibile şi eficiente pentru fiecare deficienţă constatată.

♦ Recomandările formulate în rapoartele de audit al performanţei se vor adresa cauzelor care au generat problemelor identificate în derularea unui program sau în desfăşurarea activităţii entităţii auditate.

3.5.4. Scrisoarea către management

♦ Înainte de elaborarea raportului de audit auditorii vor pregăti o „scrisoare către management" în care vor detalia toate faptele semnificative şi constatările apărute pe parcursul activităţii de audit. Aceasta va cuprinde o documentaţie suficientă şi/sau explicaţii din care entitatea auditată să poată identifica şi înţelege faptele şi constatările şi să verifice dacă acestea sunt corecte.

Conducerea entităţii va trebui să răspundă acestei scrisori într-un interval de timp rezonabil.

♦ Auditorul va analiza răspunsurile primite la „scrisoarea către management" şi va lua în consideraţie impactul lor asupra raportului de audit.

3.5.5. Evenimente ulterioare

Auditorul va trebui să analizeze evenimentele financiare petrecute după încheierea bilanţului respectiv dacă a apărut o problemă semnificativă în cadrul entităţii din momentul în care conturile au fost semnate.

3.5.6. Valorificarea rapoartelor de audit

Curtea de Conturi a României înaintează Parlamentului şi autorităţilor publice deliberative ale unităţilor administrativ-teritoriale rapoarte cuprinzând observaţiile şi concluziile auditurilor efectuate în domeniile în care este competentă.

3.6. Alte standarde de audit

3.6.1. Asigurarea calităţii în activitatea de audit

Scopul acestor standarde este să stabilească cerinţele cu privire la asigurarea calităţii în activitatea de audit.

Scanned with OKEN Scanner

♦ În calitate de instituție supremă de audit, Curtea de Conturi trebuie să-şi stabilească politici, sisteme şi proceduri care să asigure urmărirea permanentă a îndeplinirii misiunilor de audit financiar şi al performanței de calitate sporită.

♦ Curtea de Conturi trebuie să asigure calitatea activității de audit la fiecare nivel, atât pe parcursul desfăşurării procesului de audit, cât şi după finalizarea acestuia, urmărind valorificarea concluziilor potrivit procedurilor specifice.

Calitatea în activitatea de audit reprezintă gradul în care o serie de caracteristici inerente ale unui audit răspund cerințelor.

Aceste caracteristici au în vedere următoarele coordonate:

♦ semnificația/ importanța domeniilor supuse auditării;

♦ reflectarea fidelă a situației reale privind subiectul auditului;

♦ obiectivitatea şi corectitudinea care au stat la baza evaluărilor efectuate şi opiniilor exprimate;

♦ amploarea şi caracterul complet în procesul de planificare şi desfăşurare a auditurilor;

♦ realitatea şi exactitatea constatărilor, concluziilor şi recomandărilor şi a altor aspecte prezentate în rapoartele de audit sau în alte documente ale auditului;

♦ concordanța concluziilor auditului cu necesitățile beneficiarilor;

♦ claritatea în prezentarea rapoartelor de audit şi a altor documente ale auditului;

♦ eficiența procesului de audit;

♦ eficacitatea şi impactul rezultatelor auditului.

Curtea de Conturi a României realizează asigurarea calității activității de audit la două nivele:

• *Primul nivel* se realizează pe parcursul procesului de audit atât la diviziile sectoriale, cât şi la camerele de conturi județene şi constă în îndrumarea şi informarea auditorilor, revizuirea documentelor de lucru întocmite de auditori şi monitorizarea permanentă a activității aferente procesului de audit.

Activitatea privind asigurarea calității la primul nivel este realizată de consilieri de conturi/ directori, directori/ directori adjuncți, şefi serviciu, şefi de echipă, în funcție de nivelul de competență al fiecărui conducător, astfel:

Consilierul de conturi/ directorul trebuie să se asigure că în procesul de audit s-au luat în considerare, în mod corespunzător:

♦ resursele umane şi financiare necesare procesului de audit;

♦ etapizarea auditului şi data la care prima variantă a raportului va fi finalizată;

Scanned with OKEN Scanner

♦ problemele ivite în auditurile anterioare, alţi factori etc.

Directorul/ directorul adjunct, după caz, trebuie să revizuiască şi să ofere asigurarea că:

♦ şeful şi membrii echipei care realizează misiunea de audit sunt informaţi şi îndrumaţi corespunzător în legătură cu obiectivele auditului;

♦ membrii echipei de audit au o înţelegere clară şi completă a planului de audit;

♦ auditul este realizat în conformitate cu standardele şi manualele de audit ale Curţii de Conturi;

♦ programul şi planul de audit sunt respectate;

♦ documentele de lucru conţin probe suficiente, relevante şi de încredere pentru susţinerea tuturor concluziilor recomandărilor şi opiniilor exprimate;

♦ auditorii au îndeplinit toate obiectivele auditului;

♦ raportul de audit include constatările, concluziile, recomandările şi opinia de audit corespunzătoare.

Şefii de echipă trebuie să se asigure că:

♦ echipa de audit a implementat corect planul de audit;

♦ documentele de lucru realizează o documentare adecvată a activităţii de audit;

♦ documentele de lucru conţin probe de audit suficiente, relevante şi de încredere care să susţină constatările şi concluziile auditului;

♦ raţionamentele profesionale sunt rezonabile;

♦ echipa efectuează auditul în concordanţă cu politicile, standardele şi manualele de audit ale Curţii de Conturi;

♦ toate erorile, deficienţele sau aspectele neobişnuite au fost în mod corespunzător identificate, documentate şi aduse la cunoştinţa conducătorului ierarhic.

La fiecare nivel ierarhic, potrivit competenţelor se va exprima acordul cu privire la activităţile desfăşurate de personalul din subordine prin semnarea/ avizarea documentelor de lucru. În situaţia în care există o poziţie diferită, faţă de cea exprimată de auditori, se vor exprima rezervele şi se vor face sugestii de soluţionare a problemelor în divergenţă într-un document care se va ataşa documentului de lucru.

• *Al doilea nivel* privind asigurarea calităţii activităţii de audit, constă în examinarea rapoartelor de audit şi a documentelor de lucru întocmite de auditori, după finalizarea activităţilor de audit, inclusiv parcurgerea procedurilor de valorificare specifice Curţii de Conturi.

Această activitate trebuie realizată de o structură independentă din cadrul Curţii de Conturi. Examinarea rapoartelor de audit şi a documentelor de lucru trebuie realizată de auditori care nu au fost implicaţi în auditurile

Scanned with OKEN Scanner

supuse examinării şi care să fie calificaţi şi să aibă experienţa profesională necesară (în aplicarea procedurilor de audit ale Curţii de Conturi, a standardelor de contabilitate şi de audit, a tehnicilor de eşantionare şi în evaluarea concluziilor).

Această examinare se va efectua asupra unui eşantion de rapoarte de audit finalizate, atât la nivel central, cât şi local.

Dimensiunea eşantionului (ca procent din totalul rapoartelor de audit elaborate), atât pentru diviziile sectoriale, cât şi pentru camerele de conturi teritoriale, precum şi criteriile generale de împărţire a acestuia, astfel încât, toate structurile de audit ale Curţii de Conturi să facă obiectul controlului asigurării calităţii, se vor aproba anual de către Plenul Curţii de Conturi.

Această hotărâre a Plenului, va fi ulterior însoţită de decizii concrete de selectare a rapoartelor de audit ce vor fi supuse controlului calităţii, urmărindu-se instrucţiunile generale aprobate de către Plen. Deciziile de selectare a rapoartelor de audit vor fi luate de către structura care efectuează activităţi de control privind asigurarea calităţii.

Examinarea activităţii de audit presupune obţinerea de informaţii/ documentate cu privire la realizarea sau nerealizarea unor sarcini, acţiuni sau operaţiuni obligatorii în efectuarea unui audit complet, eficient şi de calitate, respectiv:

♦ au fost respectate Standardele Naţionale de Audit, metodologiile şi procedurile de audit şi cele mai bune practici în domeniu;

♦ auditul a fost planificat şi executat pe baza bunei înţelegeri a activităţii entităţii;

♦ documentarea a fost efectuată corespunzător şi complet;

♦ dosarele de lucru conţin toate documentele, datele şi informaţiile necesare;

♦ probele de audit colectate au fost evaluate corespunzător iar constatările şi concluziile auditului au fost stabilite corect;

♦ au fost folosite informaţiile şi concluziile formulate de alţi auditori;

♦ au fost respectate termenele de efectuare a verificărilor şi cele privind întocmirea rapoartelor de audit;

♦ obiectivele auditului au fost atinse şi impactul rezultatelor acestuia a fost cel aşteptat;

♦ au fost respectate cerinţele privind confidenţialitatea şi securitatea datelor şi a informaţiilor furnizate de entitatea auditată.

Rezultatul examinării activităţii de audit va fi concretizat într-un "Raport privind asigurarea calităţii", în care vor fi prezentate sintetic:

♦ exemplele de bună practică care ar putea fi aplicate în viitor;

Scanned with OKEN Scanner

♦ punctele slabe identificate în activitatea de audit, care ar putea fi determinate de:

· *neaplicarea sau aplicarea incorectă sau incompletă a politicilor, şi procedurilor de audit ale Curţii de Conturi;*

· *insuficienta pregătire profesională a membrilor echipelor de audit;*

· *lipsa resurselor umane şi/sau financiare;*

· *impactul necorespunzător al unor activităţi de audit.*

Raportul va trebui să conţină sugestii şi recomandări cu privire la:

♦ îmbunătăţirea permanentă a sistemelor şi procedurilor de audit ale Curţii de Conturi, ca urmare a constatării unor situaţii în care acestea s-au dovedit a fi neeficiente şi/ sau neaplicabile;

♦ elaborarea unui program de pregătire profesională orientat pe nevoile întâlnite din examinările efectuate;

♦ îmbunătăţirea managementului Curţii de Conturi, în sensul optimizării nivelului resurselor umane şi/sau financiare.

Raportul va fi prezentat Plenului Curţii de Conturi, care îl va analiza şi va aproba aplicarea acelor recomandări pe care la consideră necesare în vederea îmbunătăţirii activităţii de audit.

3.6.2. Neregularităţi, fraudă şi eroare

Responsabilitatea pentru prevenirea, detectarea şi investigarea fenomenelor de fraudă, a actelor de corupţie sau oricăror activităţi ilegale revine în principal conducerii entităţilor auditate sau altor instituţii cu atribuţii în acest domeniu.

Scopul acestor standarde este de a stabili cerinţele şi instrucţiunile privind responsabilitatea auditorilor atunci când detectează fenomenul de fraudă, acte de corupţie sau oricare activitate ilegală ori au suspiciuni privind existenţa acestora.

Auditorul trebuie să-şi planifice activitatea într-o asemenea manieră încât să obţină o asigurare rezonabilă privind detectarea acelor neregularităţi şi erori care pot afecta semnificativ rezultatele auditului.

Atât în faza de planificare, cât şi în fazele de execuţie şi raportare, auditorul trebuie să ia în considerare riscul că situaţiile financiare elaborate de entitatea auditată pot fi eronate semnificativ datorită existenţei fenomenului de fraudă, actelor de corupţie sau oricăror alte activităţi ilegale.

Auditorul trebuie să conştientizeze faptul că există probabilitatea producerii unor acţiuni intenţionate, neintenţionate sau omisiuni care pot afecta semnificativ rezultatul examinării regularităţii şi legalităţii, precum şi opinia acestuia.

Scanned with OKEN Scanner

În cazul în care un auditor detectează sau are suspiciuni în legătură cu fenomenul de fraudă, act de corupţie sau orice activitate ilegală care afectează interesele financiare ale entităţii auditate, acesta va urma procedurile specifice stabilite de Curtea de Conturi pentru asemenea situaţii.

Termenul de „neregularităţi" menţionat în standard se referă la acele acte şi fapte săvârşite în mod intenţionat de către o persoană sau mai multe persoane, prin încălcarea legilor şi reglementărilor aplicabile, cum ar fi: frauda, falsurile sau modificările operaţiunilor şi documentelor contabile[1].

Activitatea de prevenire şi depistare a neregularităţilor constituie responsabilitatea entităţii auditate şi nu a auditorului, prin stabilirea şi implementarea unui sistem de control intern şi a unui sistem contabil care să funcţioneze eficient.

Trebuie menţionat că sarcina auditorului este să ajute la minimizarea riscului apariţiei neregularităţilor şi erorilor survenite în activitatea unei entităţi.

În activitatea de planificare şi derulare a procesului de audit, auditorii trebuie să manifeste scepticism în ceea ce priveşte inexistenţa neregularităţilor în activităţile entităţii auditate.

În situaţia în care auditorii deţin informaţii cu privire la existenţa unor neregularităţi, ei trebuie să procedeze, după cum urmează:

♦ să analizeze cu atenţie sporită, dar să aibă precauţia şi decenţa necesară pentru a nu ajunge la concluzii eronate, pripite sau nechibzuite;

♦ să informeze conducerea entităţii auditate sau alte instituţii;

♦ să se asigure că persoanele suspectate de comiterea unor nereguli urmare neglijenţelor în serviciu sau a unor acţiuni intenţionate nu mai desfăşoară activităţi legate de:

· *procesul de achiziţionare şi vânzare a activelor;*

· *procesul de înregistrare în evidenţele contabile şi de reflectare a acestora în situaţiile financiare;*

· *accesul la sistemul informaţional computerizat.*

♦ să dea dovadă de confidenţialitate, în sensul că informaţiile privind neregularităţile să nu fie divulgate structurilor neimplicate ale entităţii auditate.

De menţionat că determinarea conformităţii cu legile şi reglementările în vigoare la acea dată, reprezintă unul dintre obiectivele principale în auditarea activităţii ministerelor, departamentelor şi instituţiilor care administrează fondurile publice.

---

[1]De exemplu: sustrageri de active, omiterea sau înregistrarea incompletă a operaţiunilor, înregistrarea unor operaţiuni fără a avea fundamentarea aferentă, corupţia, ascunderea intenţionată a unei informaţii care influenţează decizii importante pentru activitatea entităţii.

Scanned with OKEN Scanner

3.6.3. Auditul sistemelor informatice

Auditorii trebuie să posede cunoştinţe suficiente atât în domeniul tehnologiilor informaţiei, cât şi în domeniul de activitate al entităţii auditate, pentru a înţelege şi a evalua efectele reale sau potenţiale ale utilizării sistemului IT asupra activităţii auditate sau asupra auditului.

Auditorii trebuie să aibă competenţă necesară pentru a realiza toate activităţile din cadrul misiunii de audit în care este implicat. În planificarea auditului sistemului IT sau al sistemului bazat pe IT, auditorul trebuie să parcurgă toate etapele necesare atingerii obiectivelor misiunii auditului, respectiv: documentarea privind activitatea auditată, programul sau sistemul care face obiectul auditului, stabilirea strategiei de audit, stabilirea procedurilor de audit şi a tehnicilor aferente, sintetizarea, analiza şi interpretarea probelor de audit, identificarea şi evaluarea riscurilor generate de sistemul IT, precizarea constatărilor, formularea concluziilor şi recomandărilor, elaborarea rapoartelor de audit.

Auditorii vor efectua controale specializate pentru identificarea unor elemente sau acţiuni care constituie factori de risc şi vor face o analiză a impactului acestora asupra activităţii entităţii. Controalele IT se vor axa pe evaluarea calităţii managementului, securitatea fizică şi controalele de mediu, securitatea informaţiei şi a sistemului IT, continuitatea sistemului, managementul schimbării şi al dezvoltării sistemului, funcţionalitatea aplicaţiilor, calitatea auditului intern cu privire la sistemului IT.

Auditorii vor efectua evaluarea riscurilor generate de funcţionarea sistemului IT, prin analiza unor factori cu impact în desfăşurarea activităţii entităţii auditate, respectiv: dependenţa de IT, resurse şi cunoştinţe IT, încrederea în IT, schimbări în IT, externalizarea IT, securitatea informaţiei, evaluarea sistemelor IT prin prisma respectării legislaţiei în vigoare.

Auditul sistemelor IT reprezintă evaluarea sistemelor informatice privind optimizarea gestionării resurselor informatice disponibile (date, aplicaţii, tehnologii, facilităţi, resurse umane etc.) în scopul atingerii obiectivelor entităţilor, prin asigurarea eficienţei, confidenţialităţii, integrităţii, disponibilităţii, siguranţei în funcţionare şi conformităţii cu un cadru de referinţă (standarde, bune practici, cadru legislativ etc.).

În auditul sistemelor bazate pe utilizarea tehnologiei informaţiei se au în vedere următoarele abordări:

♦ *evaluarea unui sistem IT integrat şi/sau a unor aplicaţii individuale* utilizate ca suport pentru asistarea deciziei (sisteme IT utilizate pentru evidenţa, prelucrarea şi obţinerea de rezultate, situaţii operative şi sintetice la toate nivelele de raportare) în cadrul entităţii auditate;

Scanned with OKEN Scanner

♦ *evaluarea performanței unei activități, a unui program sau a unui sistem care se bazează pe utilizarea tehnologiilor informației* (sisteme de monitorizare și conducere a activităților și proceselor, sisteme de proiectare asistată de calculator, sisteme de instruire asistată de calculator, sisteme multimedia pentru cultură etc.);

♦ *evaluarea unui sistem IT* în scopul furnizării unei asigurări rezonabile privind funcționarea acestuia, necesar misiunilor de audit la care este supusă entitatea.

Prin prisma acestor abordări auditorul trebuie să ia în considerare efectele produse de sistemul IT asupra activității entității când este utilizat ca suport pentru activitatea entității sau efectele produse asupra auditului, când sistemul IT furnizează informații legate de obiectul auditului.

3.6.4. Utilizarea muncii altor auditori și/sau experți

Scopul acestor standarde este acela de a stabili reguli în legătură cu utilizarea activității altor auditori și/sau experți.

Când un auditor al Curții de Conturi utilizează activitatea unui alt auditor/ expert extern, pentru realizarea unui audit, acesta trebuie să se asigure că activitatea desfășurată de celălalt auditor/ expert extern furnizează probe de audit suficiente, relevante și de încredere pentru scopurile auditului.

Când auditorul intenționează să utilizeze munca altui expert, trebuie să evalueze independența, obiectivitatea și competența profesională a acestuia. De asemenea, trebuie să obțină probe de audit suficiente și adecvate, astfel încât domeniul și detaliile acestei activități să corespundă scopului auditului.

Când auditorul își bazează opinia de audit numai pe activitatea desfășurată de celălalt auditor, raportul auditorului trebuie să stipuleze acest fapt în mod clar și trebuie să indice mărimea competenței auditate de către celălalt auditor.

Pentru auditarea și formularea unei opinii privind situațiile financiare ale unei entități auditorii pot apela la munca altor auditori și/sau experți externi pentru auditarea uneia sau a mai multor componente incluse în situațiile financiare ale entității.

În legătură cu munca altor auditori și/sau experți externi, auditorii Curții de Conturi trebuie să se asigure că aceasta este adecvată scopului auditului și furnizează probe de audit competente, relevante și rezonabile. Totodată, trebuie să evalueze constatările acestora în urma activității efectuate precum și faptul că activitatea s-a realizat cu profesionalism, în condiții de independență și obiectivitate.

Scanned with OKEN Scanner

3.6.5. Consideraţii cu privire la legi şi reglementări (legalitate şi regularitate)

Auditorii - în activitatea de planificare - trebuie să aibă o înţelegere generală a cadrului legal şi de regularitate aplicabilă entităţii.

Aceştia trebuie să obţină o înţelegere a informaţiilor obţinute la nivelul entităţii pentru evaluarea posibilului efect asupra realităţii conturilor, legalităţii şi regularităţii tranzacţiilor desfăşurate sau a veridicităţii managementului financiar.

Când auditorii cred că pot fi neconcordanţe, ei vor trebui să-şi documenteze concluziile şi vor purta discuţii cu managementului entităţii.

♦ Dacă în raţionamentul auditorului, există o neconcordanţă în respectarea legilor, acesta va trebui să considere că există posibilitatea creşterii fraudei, chiar şi în cazul când neconcordanţa nu este considerată materială prin valoare. Mai mult, auditorul va trebui să precizeze efectul/ impactul neconcordanţei în raportul de audit.

♦ Dacă în cazul unui audit al realităţii conturilor şi/sau legalităţii şi regularităţii tranzacţiilor efectuate, auditorul ajunge la concluzia că neconcordanţa are un efect material asupra realităţii conturilor sau a legalităţii şi regularităţii tranzacţiilor desfăşurate şi nu a fost în mod corespunzător prezentat sau corectat în conturi, auditorul va trebui să ofere o opinie calificată sau o opinie adversă.

♦ Dacă, în cazul unui audit al realităţii conturilor şi/sau legalitatea şi regularitatea tranzacţiilor efectuate, auditorul nu obţine din partea entităţii dovezi suficiente, relevante şi de încredere pentru a evalua dacă neconcordanţa, care poate afecta material realitatea conturilor sau legalitatea şi regularitatea tranzacţiilor desfăşurate, apare sau este probabil să apară, auditorul va trebui să ofere o opinie calificată sau o opinie cu rezerve prin limitarea sferei auditului.

♦ Dacă, în cazul unui audit al realităţii conturilor şi/sau legalităţii şi regularităţii tranzacţiilor efectuate, auditorul nu poate determina dacă neconcordanţa a apărut ca urmare a limitărilor impuse de circumstanţe şi nu direct de către entitate, auditorul va trebui să prezinte acest lucru în raportul de audit *("non-opinia")*.

♦ Dacă într-un audit, altul decât un audit al conturilor şi/sau legalităţii şi regularităţii tranzacţiilor realizate, auditorul prezintă faptul că neconcordanţa materială a apărut în sfera auditată, el va trebui să facă referinţe la circumstanţele respective în raportul de audit.

Scanned with OKEN Scanner

Cap. 4 Procedura realizării auditului financiar

În exercitarea funcției și atribuțiilor sale, Curtea de Conturi a României a asigură aplicarea practică a recomandărilor cuprinse în standardele internaționale adoptate de Organizația Internațională a Instituțiilor Supreme de Audit (INTOSAI) și în Liniile Directoare Europene de implementare a acestora. Astfel, Curtea de Conturi a României, este una dintre instituțiile fundamentale ale statului de drept care se bucură de independență financiară, funcțională, organizatorică și operațională în conformitate cu recomandările Declarației de la Lima asupra liniilor directoare de control al finanțelor publice. Asemenea instituțiilor similare din noile state membre ale Uniunii Europene, Curtea de Conturi a avut și are de îndeplinit un rol cheie privind creșterea responsabilității în utilizarea și administrarea fondurilor publice, inclusiv a fondurilor alocate României de Uniunea Europeană și de alte instituții financiare internaționale, acționând pentru combaterea risipei și fraudei și contribuind decisiv la instaurarea unui climat ferm, de respectare riguroasă a disciplinei financiare și de gestionare solidă a banului public.

Îndeplinirea obiectivelor auditului financiar în condiții de certitudine absolută presupune o activitate costisitoare.

Pentru a diminua aceste costuri există însă posibilitatea realizării auditurilor pe bază de teste. În acest context auditorii, prin rapoartele lor, caută să ofere o asigurare rezonabilă - nu o asigurare absolută – că situațiile financiare examinate sunt complete și întocmite în conformitate cu prevederile legilor și reglementărilor relevante în vigoare.

Scanned with OKEN Scanner

Conform principiului bunei practici în domeniu, procesul de audit[1] – prezentat conform sursei citate anterior – permite a se obține un nivel de încredere de 95% că situațiile financiare auditate nu conțin erori materiale sau neregularități[2].

4.1. Planificarea auditului

Auditul trebuie să înceapă, întotdeauna cu activitatea de planificare. Prin planificarea auditului, auditorii caută să se asigure că vor realiza auditul într-o manieră economică, eficientă şi eficace.

In cele ce urmeaza ne oprim asupra urmatoarelor etape:

4.1.1. Înțelegerea entității auditate

Pentru a planifica auditul într-o manieră economică, eficientă şi eficace şi în special pentru a evalua riscul, auditorul trebuie să realizeze o înțelegere completă a entității. În acest sens, pentru a înțelege activitatea entității auditate, el se va baza pe cunoştințele şi experiența anterioară, căutând să obțină o serie de informații cum sunt cele prezentate în tabelul următor.

Informații	**Sursele recomandate**
Legislația în baza căreia entitatea îşi desfăşoară activitatea, incluzând regulile interne, reglementările şi structura organizatorică.	Monitorul Oficial, LEX, baza de date a entității de pe INTERNET, norme şi regulamente interne.
Obiectivele entității şi factorii care pot influența modul de îndeplinire a acestora.	Legea bugetului de stat (pentru programele bugetare), discuții cu conducerea entității.
Dacă alte instituții publice raportează	Legislație şi alte

[1] *Cf.* Manualul de audit financiar al Curtii de Conturi a Romaniei (2003), elaborat cu asistență PHARE, selectiv – pp. 8 şi urm. S-au avut în vedere prevederile Standardelor Internaționale de Audit ale Organizației Internaționale a Instituțiilor Supreme de Audit (INTOSAI) şi ale Federației Internaționale a Contabililor (IFAC), cât şi prevederile Liniilor Directoare Europene de Implementare a Standardelor de Audit INTOSAI.

[2] Auditorii nu sunt responsabili pentru prevenirea şi detectarea corupției, fraudei şi erorilor, chiar dacă auditurile anuale pot împiedica săvârşirea de greşeli şi eventualele neglijențe. Responsabilitatea pentru prevenirea şi detectarea corupției, fraudei şi erorile, precum şi pentru luarea de măsuri corespunzătoare, revine managementului entităților publice auditate. Totuşi, chiar în aceste condiții auditorii trebuie să fie în alertă atunci când constată: slăbiciuni ale controlului intern, neconcordanțe în modul de întocmire a evidențelor financiar contabile, erori, operațiuni economice sau rezultate neobişnuite, care indică existența fraudei, lipsei de probitate sau corupției.

Scanned with OKEN Scanner

entităţii sau invers şi dacă entitatea trebuie să obţină aprobări pentru efectuarea anumitor categorii de cheltuieli sau pentru diverse acţiuni.	reglementări în vigoare.
Veniturile încasate, cheltuielile efectuate şi activele deţinute de entitate.	Bugetul de stat, bugetele locale, situaţiile financiare din anul precedent.
Schimbările majore ale legislaţiei, obiectivelor, cadrul de raportare a veniturilor, cheltuielilor sau activelor realizate în cursul anului auditat.	Bugetul de stat, bugetele locale, situaţiile financiare din anul curent şi cel precedent.
Planul şi rapoartele auditului intern.	Entitatea auditată
Diverse aspecte ale auditului efectuat în anul precedent.	„Dosarul curent" din anul precedent.
Persoanele cu funcţii de răspundere din cadrul entităţii.	Organigrama entităţii auditată.

După efectuarea primului audit anual, auditorul va actualiza informaţiile prezentate mai înainte ţinând cont de schimbările intervenite.

4.1.2. Determinarea materialităţii

Determinarea materialităţii îl ajută pe auditor să stabilească natura şi întinderea procedurilor de audit, indiferent de mărimea eşantionului. De asemenea, auditorul ia în considerare materialitatea atunci când evaluează efectul declaraţiilor eronate/ incorecte.

O problemă poate fi judecată ca fiind materială în cazul în care cunoaşterea acesteia este posibil să influenţeze utilizatorii declaraţiilor financiare (guvernanţii, Ministerul Finanţelor Publice şi publicul larg).[1]

Auditorii stabilesc materialitatea în funcţie de valoare, dar o pot determina şi în funcţie de natura inerentă sau caracteristicile unui element sau grupuri de elemente.

[1]De exemplu, avem intenţia să cumpărăm o umbrelă. Observăm umbrela şi preţul acesteia în vitrina unui magazin. Când intrăm în magazin, constatăm că preţul solicitat de vânzător este mai mare cu 10.000 lei faţă de cel afişat în vitrină. Această diferenţă de preţ probabil că va afecta decizia noastră de a cumpăra acea umbrelă. Dacă însă dorim să cumpărăm un automobil şi preţul acestuia a crescut cu 10.000 lei faţă de cel prezentat în reclama din ziar, este posibil ca această creştere să nu ne afecteze decizia de a cumpăra acel automobil. În ambele cazuri, diferenţa este aceeaşi, respectiv de 10.000 lei, dar în primul caz ea este materială (ne afectează decizia), iar în al doilea caz, diferenţa nu este materială (nu ne afectează decizia).

Scanned with OKEN Scanner

De regulă, auditorul stabileşte un nivel al materialităţii pentru fiecare grup de situaţii financiare, exprimat sub forma unei valori numerice.

Auditorul utilizează ca bază pentru determinarea materialităţii cea mai semnificativă sau cea mai importantă cifră (valoare) din situaţiile financiare.

La entităţile care efectuează cheltuieli, cum ar fi ministerele sau agenţiile guvernamentale, baza pentru stabilirea materialităţii o constituie nivelul total al cheltuielilor brute. În cazul entităţilor care colectează venituri, baza pentru stabilirea materialităţii o constituie cifra care indică nivelul veniturilor. La unele entităţi, cum ar fi de exemplu la o bancă sau la un fond de asigurare, utilizatorii situaţiilor financiare sunt interesaţi de totalul activelor brute şi nete, de profit, de cifra de afaceri sau de excedentele conturilor.

În mod normal auditorii stabilesc materialitatea astfel: de la 0,5% la 2% din totalul cheltuielilor, al veniturilor sau al activelor şi de la 5% la 10% din profit.

De precizat că, înainte de alegerea celei mai potrivite baze şi stabilirea nivelului materialităţii, auditorii determină materialitatea pentru fiecare bază posibilă menţionată mai sus şi compară rezultatele luând în consideraţie legăturile dintre acestea.

Exemplu de stabilire a materialităţii: Instituţia A cheltuieşte 50 milioane Euro pe an, în principal pentru plata salariilor. Această instituţie nu are în plan schimbarea activităţilor sale iar Parlamentul, momentan, nu şi-a manifestat interesul pentru activitatea acesteia. În acest caz, auditorul va considera materialitatea de la 0,5% la 2% astfel:

Baza↓	**0.5%**	**1 %**	**2 %**
Cheltuieli (Euro)	0.25 mil.	0.5 mil.	1 mil.

În continuare auditorul poate să decidă că un nivel al materialităţii situat între 0,5% şi 1% poate fi adecvat şi stabileşte materialitatea la 0,45 milioane Euro.

Totuşi, dacă între timp interesul Parlamentului faţă de activitatea instituţiei creşte, atunci auditorul trebuie să adopte un nivel mai scăzut al materialităţii, respectiv 0,3 milioane Euro.

Dacă majoritatea cheltuielilor au fost făcute pentru soluţionarea revendicărilor privind asistenţa socială publică, unde este de aşteptat ca nivelul de acurateţe să fie scăzut, auditorul poate să stabilească un prag al materialităţii mai ridicat, de 2%, respectiv 1 milion de Euro.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu de stabilire a materialităţii pentru situaţii financiare întocmite într-un sistem contabil pe bază de angajamente: Pentru anul 200... conturile Societăţii B, indică o cifră de afaceri de 110 milioane Euro şi totalul activelor de 115 milioane euro. Media profitului pe o perioadă de 4 ani a fost de 16 milioane euro.

Baza↓	**0.5 %**	**1 %**	**2 %**	**5 %**	**10 %**
Cifra de afaceri (Euro)	0.5 mil.	1.1 mil.	2.2 mil.	-	-
Totalul activelor brute (Euro)	0.6 mil.	1.2 mil.	2.4 mil.	-	-
Profit (Euro)	-	-	-	0.8 mil.	1.6 mil.

Probabilitatea ca Parlamentul să manifeste un interes sporit pentru profit îl determină pe auditor să-l utilizeze ca bază pentru stabilirea materialităţii. În schimb, dacă auditorul nu consideră că acesta este un cont sensibil, atunci va decide un nivel al materialităţii de 1 milion Euro, nivel situat în partea inferioară a intervalului de la 0,8 milioane la 1,6 milioane Euro.

Dacă profitul a fost foarte mic sau a fluctuat, nu îl va utiliza ca bază a materialităţii şi va folosi în schimb totalul activelor sau cifra de afaceri. Dacă activele au fost mici în comparaţie cu cifra de afaceri – mai puţin de 10% sau 10 milioane în acest exemplu – auditorul va stabili separat un nivel mai redus al materialităţii.

Auditorul poate stabili un nivel al materialităţii mai scăzut pentru anumite conturi dacă utilizatorii aşteaptă ca acestea să aibă o acurateţe mai mare. De exemplu, dacă se solicită prezentări speciale, dacă o eroare indică neregularităţi, dacă cifrele reflectă operaţiuni nelegale sau dacă trebuie să fie puse în acord cu alte situaţii financiare.

De asemenea, auditorul poate stabili un nivel mai redus al materialităţii pentru situaţii financiare sau grupuri de situaţii financiare, dacă o posibilă eroare poate fi importantă datorită circumstanţelor. Este cazul situaţiilor în care o eroare poate transforma un excedent în deficit, când se inversează tendinţa situaţiilor financiare pe mai mulţi ani sau dacă aceasta afectează atingerea de către entitate a unei ţinte financiare importante[1].

[1]Ilustrăm cu un exemplu preluat din *Manualul de audit financiar*, CCR, Bucureşti, 2003, pp. 8 şi urm.: Entitatea A creează posibilitatea pensionării înainte de termen a angajaţilor mai vârstnici în cadrul unui program care se aşteaptă să coste 10 milioane Euro. Parlamentul este interesat de plata acestor pensii. Auditorul stabileşte, utilizând raţionamentul profesional că nivelul general al materialităţii de 1 milion este insuficient pentru această cheltuială şi în consecinţă decide să stabilească separat un nivel al materialităţii mai scăzut, de 0,1 milioane euro.

Scanned with OKEN Scanner

Auditorii explică în documentele de lucru motivația alegerii bazei de stabilire a materialității şi nivelul acesteia. Documentele de lucru trebuie să reflecte elemente relevante ale entității (de exemplu, veniturile, plățile şi totalul activelor) procentele aplicate pentru a calcula nivelul materialității şi nivelul de materialitate ales.

Documentele de lucru trebuie să includă de asemenea, denumirea entității, anul financiar auditat, cine a efectuat calculul şi la ce dată. Totodată este necesară semnătura celui care a efectuat revizuirea şi data efectuării acesteia.

Auditorul trebuie să consemneze orice raționament profesional pe care îl exercită. Aceasta ar cuprinde, de exemplu, cazul în care auditorul stabileşte un nivel diferit al materialității pentru elementele mai sensibile prin natura lor sau prin context.

Număr pagină:_____
Denumirea entității:
Sfârşit de an: 31 decembrie 200....
Întocmit:_____ Data:_____
Revizuit:_____ Data:_____

Calculul materialității
Venituri (cifra de afaceri): **50 milioane Euro**
Totalul activelor: **20 milioane Euro**
Plăți: **60 milioane Euro**

Baza de calcul	**0.5%**	**1%**	**2%**
Cifra de afaceri (euro)	250,000	500,000	1,000,000
Total active (euro)	100,000	200,000	400,000
Plăți (euro)	300,000	600,000	1,200,000

Nivelul stabilit al materialității de 500,000 Euro este considerat ca fiind nivelul mediu pentru cifra de afaceri şi pentru plăți, dar în acelaşi timp constituie nivelul cel mai ridicat pentru elementul total active.

Plata salariilor pentru directori este considerată un element sensibil, motiv pentru care se stabileşte distinct un nivel al materialității de 10%, după cum urmează:

Salariile directorilor:	
Valoare: 1,000,000 Euro (10%)	Materialitate: 100,000 Euro (10%)

Scanned with OKEN Scanner

4.1.3. Estimarea erorilor din situaţiile financiare şi calcularea preciziei

Auditorul estimează erorile din situaţiile financiare, pentru a calcula dimensiunea eşantioanelor. În cazul în care auditorul are informaţii în legătură cu existenţa erorilor din auditurile efectuate în anii precedenţi, atunci îşi va baza estimarea pe aceste informaţii.

Dacă auditorul dispune de informaţii în legătură cu erorile din auditul anului precedent el va estima erorile pentru auditul curent pe baza acestora. Dacă experienţa anterioară indică posibilitatea prezenţei erorilor materiale, atunci este necesar o abordare diferită a auditului[1].

În situaţia în care auditorul nu dispune de informaţii anterioare, el estimează că erorile posibile reprezintă 10% din materialitate, dacă se aşteaptă la un nivel scăzut al erorilor, sau 20% din materialitate, dacă se aşteaptă la un nivel ridicat al acestora.

De exemplu[2], pentru un audit care se efectuează la entitatea A, auditorul alege un nivel al materialităţii de 0,45 milioane Euro în următoarele condiţii: este primul audit anual iar auditorul consideră controlul intern, ca fiind rezonabil şi se aşteaptă la un nivel scăzut al erorilor. În consecinţă, auditorul estimează erorile din declaraţiile financiare la 45.000 Euro (10% din nivelul materialităţii).

Auditorii calculează o mărime exprimată numeric, cunoscută sub denumirea de *precizie* care este utilizată şi la calculul dimensiunii fiecărui eşantion selectat.

Precizia se determină prin aplicarea unui procent situat între 80% şi 90% asupra diferenţei dintre nivelul materialităţii şi valoarea estimată a erorii[3].

Auditorul poate să aleagă un procent mai mare în cadrul acestui interval, dacă va considera că erorile fluctuează foarte puţin de la an la an.

De asemenea, va alege un procent mai scăzut din interval dacă va considera că suma erorilor nu poate fi prevăzută. De menţionat că el trebuie

---

[1]Dacă auditorul are suspiciuni sau descoperă erori sau neregularităţi, sarcina acestuia este să cuantifice întinderea erorii sau neregularităţii.

[2]*Cf.* Ibid.

[3]Auditorii nu stabilesc precizia ca fiind egală cu diferenţa dintre materialitate şi eroarea estimată întrucât ar conduce la o dimensiune prea mică a eşantionului. Aceasta întrucât este posibil ca auditorul să fi subestimat eroarea, iar formula este strict valabilă numai atunci când nu apar erori în eşantion. Orice eroare constatată conduce la o creştere a dimensiunii eşantionului necesar pentru a atinge precizia planificată.

Scanned with OKEN Scanner

să consemneze în documentele de lucru motivația care a stat la baza estimării erorilor și a calculării preciziei.

De exemplu[1], *un auditor consideră că erorile prezente în situațiile financiare ale entității A variază foarte puțin în fiecare an și calculează precizia ca fiind egală cu 90% din diferența dintre 450.000 Euro (nivelul materialității) și 45.000 Euro (eroarea estimată). Atunci, precizia este: 405.000 Euro x 90% = 364.500 Euro.*

4.1.4. Divizarea situațiilor financiare în categorii de operațiuni economice

Auditorul trebuie să definească clar categoriile de operațiuni economice. Această activitate are ca scop adoptarea unei abordări corespunzătoare a auditului pentru fiecare „categorie de operațiuni economice". Categoriile de operațiuni economice curpind de regulă operațiunile care fac obiectul controalelor interne și evaluării riscurilor. De obicei, auditorul împarte situațiile financiare pe categorii ținând cont de modul în care informațiile sunt prezentate în acestea.

Categorii de operațiuni economice tipice pentru o entitate pot fi salariile, indemnizațiile, achizițiile, alocațiile, subvențiile și veniturile.

Pentru situațiile financiare cuprinse în bilanț, categoriile de operațiuni privesc activele corporale fixe, stocurile, debitorii, creditorii și alte obligații pecuniare, diverse debite, plăți anticipate etc.

Dacă în mod excepțional, auditorul intenționează să auditeze anumite operațiuni[2], care nu se regăsesc în informațiile oferite de situațiile financiare, el trebuie să prezinte în documentele de lucru, motivele care l-au determinat să acționeze astfel.

4.1.5. Evaluarea riscurilor

Auditorul identifică și evaluează riscurile pentru fiecare categorie de operațiuni economice. Evaluarea riscurilor, stabilirea nivelului materialității și estimarea erorilor, de către auditori, determină volumul activității de audit. Identificarea riscurilor specifice îl ajută pe auditor la selectarea

[1] *Cf.* Ibid.

[2] Auditorul utilizează raționamentul profesional pentru stabilirea categoriilor de operațiuni care vor fi examinate încercând să găsească un echilibru între a defini prea puține categorii de operațiuni (ceea ce ar presupune o abordare necorespunzătoare a auditului) sau prea multe categorii de operațiuni (ceea ce ar putea fi ineficient).

Scanned with OKEN Scanner

testelor de audit, care vor fi orientate în special către problemele cele mai importante.

Pentru a planifica auditul, auditorul utilizează un model al riscului alcătuit din patru componente: riscul inerent, riscul de control, riscul de nedectare şi riscul de audit.

Riscul inerent reprezintă susceptibilitatea ca o categorie de operaţiuni să conţină erori, care pot fi materiale, în mod individual sau atunci când sunt cumulate cu erori din alte categorii de operaţiuni presupunând că nu au existat controale interne.

Riscul de control constituie riscul ca o eroare materială, care ar putea apare într-o categorie de operaţiuni, în mod individual sau cumulată cu erori din alte categorii de operaţiuni, să nu poată fi prevenită, detectată, sau corectată în timp util de controale interne în funcţiune.

Riscul de nedetectare reprezintă riscul ca procedurile efectuate de auditor să nu detecteze erorile care există într-o categorie de operaţiuni şi care pot fi materiale în mod individual sau atunci când sunt cumulate cu erori din alte categorii de operaţiuni.

Riscul de audit, constituie riscul pe care auditorul este dispus să şi-l asume prin emiterea unei opinii incorecte asupra unui set de situaţii financiare.

Curtea de Conturi a României a stabilit nivelul riscului de audit la 5% (0.05). *Scopul activităţii Curţii de Conturi este acela de a efectua suficiente proceduri, astfel încât să obţină* ***o încredere de 95%****, că totalul erorilor sau neregularităţilor este situat sub nivelul materialităţii.*

4.1.5.1. Evaluarea riscului inerent

Riscul inerent reprezintă evaluarea auditorului privind probabilitatea ca o declaraţie eronată sau o neregularitate să poată apare înainte de analizarea eficacităţii controalelor interne. Evaluarea riscului inerent trebuie să se bazeze pe înţelegerea activităţii entităţii auditate şi pe discuţiile cu managementul. De asemenea, în evaluarea riscului inerent auditorul trebuie să ţină cont de o serie de factori, după cum urmează:

- *Natura activităţii entităţii.* Aceasta poate afecta raţionamentul profesional al auditorului privind evaluarea riscului inerent.
- *Operaţiunile economice neobişnuite.* Există o probabilitate mai mare ca operaţiunile neobişnuite ale entităţii, spre deosebire de operaţiunile de rutină să fie înregistrate sau prelucrate incorect, datorită lipsei de experienţă. Printre exemple se pot enumera: contractele de închiriere, achiziţii importante, pierderi datorate incendiilor etc. Cunoaşterea activităţii entităţii şi analizarea stenogramelor şedinţelor conducerii, reprezintă

Scanned with OKEN Scanner

modalităţi foarte utile pentru identificarea şi analizarea acestui tip de operaţiuni.

• *Aplicarea raţionamentului profesional la înregistrarea corectă a operaţiunilor şi a soldurilor conturilor.* O mare parte din soldurile conturilor (inventarele anterioare, creanţe neîncasate) necesită o atenţie deosebită din partea conducerii deoarece riscul înregistrărilor eronate este ridicat.

• *Active susceptibile a fi deturnate.* Auditorii apreciază că în cazul operaţiunilor ce presupun plăţi sau încasări în numerar, riscul inerent este ridicat. De asemenea, cu cât probabilitatea de deturnare a fondurilor este mai mare, cu atât riscul inerent este mai crescut. Anumite articole sunt, de asemenea, susceptibile de a fi sustrase, cum ar fi lucrările de artă, aurul, numerarul etc.

• *Numărul locaţiilor (birouri regionale, filiale etc.).* Riscul inerent este ridicat atunci când responsabilităţile importante sunt transferate unui număr mare de locaţii ale entităţii.

• *Complexitatea legilor şi a principiilor contabile.* Pot exista regulamente contabile noi şi complexe, ceea ce implică o atenţie sporită din partea auditorului, deoarece riscul apariţiei erorilor sau neregularităţilor este ridicat.

Înţelegerea entităţii şi a activităţilor sale, trebuie să fie suficient de cuprinzătoare pentru a permite auditorilor să evalueze riscul inerent. În vederea evaluării riscului inerent la nivelul entităţii, auditorul trebuie în mod normal să completeze următorul formular pentru fiecare categorie de operaţiuni, care urmează a fi testată.

Formular de evaluare a riscului inerent

Acest formular este destinat să ajute auditorul în acţiunea de determinare a riscului inerent pentru fiecare categorie de operaţiune verificată.

Entitatea ...	**Încheierea anului financiar auditat: ...**		**Referinţa documentului de lucru: ...**
Categoria de operaţiuni ...			
Întocmit de: ...		Revizuit de: ...	
Factori:	**Indică un risc scăzut**	**Indică un risc ridicat: ↓**	**Evaluarea prezenţei riscului (ridicat, mediu, scăzut) şi referinţa la documentul de**

Scanned with OKEN Scanner

			lucru care o susţine
Natura activităţilor entităţii	Entitate de dimensiuni reduse cu o structură simplă	Entitate de dimens.mari cu o structură complexă	
Operaţiuni neobişnuite	Câteva sau nici una	Numeroase sau semnificative	
Estimări privind înregistrarea operaţiunilor; utilizarea raţionamentului profesional în stabilirea anumitor valori.	Nu necesită un raţionament profesional deosebit	Necesită un raţionament profesional considerabil	
Asocierea şi valoarea articolelor	Puţine articole cu valori mari.	Multe articole cu valori mici.	
Numărul locaţiilor	Entitatea are o singură locaţie	Entitatea are mai multe locaţii	
Operaţiuni conduse după reglementări complexe. Complexitatea principiilor de calcul sau contabile	Simple	Complexe	
Alţi factori de risc (de precizat)			
Evaluarea generală a entităţii	**Ridicat**	**Mediu**	**Scăzut**

Scanned with OKEN Scanner

Notă: Acest formular este orientativ pentru auditor, în ceea ce priveşte categoriile de informaţii pe care trebuie să le conţină. Conţinutul documentului, precum şi elementele de evaluare, rămânând la alegerea auditorului pentru fiecare misiune de audit în parte.

Formularul prezentat mai sus presupune ca auditorul să efectueze următoarele activităţi:

- să identifice categoriile de operaţiuni din situaţiile financiare care vor fi testate;
- să documenteze factorii utilizaţi în evaluarea riscului inerent;
- să evalueze riscul (ridicat, mediu, scăzut) pentru fiecare factor de risc inerent identificat.

În acelaşi timp, auditorul trebuie să analizeze dacă există riscul ca în situaţiile financiare ale entităţii auditate, să existe erori. Astfel, el va căuta să identifice neregularităţile sau erorile materiale, precum şi dacă acestea au fost făcute în mod intenţionat sau neintenţionat. Auditorul ia în considerare riscul erorilor monetare şi al neregularităţilor, care cumulate pot determina entitatea să întocmească greşit situaţiile financiare.

De asemenea, auditorul trebuie să aibă în vedere dacă există *riscul de corupţie.* Riscul de corupţie poate exista acolo unde funcţionarii publici au libertatea de a acorda licenţe, sau exceptări selective, priorităţi pentru furnizarea serviciilor publice sau au posibilitatea interpretării aplicării discriminatorii a unor reguli sau regulamente.

Totodată, auditorul trebuie să verifice dacă există *riscul de spălare* a banilor. Oricare dintre situaţiile în care anumite persoane fac plăţi către instituţiile publice şi primesc banii înapoi într-un timp foarte scurt, pot fi suspectate ca fiind o modalitate de spălare a banilor.

De exemplu, persoanele care nu respectă legea, pot spăla banii prin intermediul entităţile care colectează taxele şi impozitele (persoane particulare sau companii efectuează greşit plăţi către o entitate care ulterior rambursează aceste sume) sau prin fondurile de ajutor guvernamental.

După identificarea riscurilor specifice acestea trebuie înregistrate în documentele de lucru. În acelaşi timp, se va înregistra atât cauza, care a condus la apariţia acestor riscuri cât şi efectul asupra acurateţei, a caracterului complet sau a regularităţii situaţiilor financiare.

4.1.5.2. Evaluarea riscului de control

Această secţiune descrie în prima parte controlul intern apoi, în cea de a doua parte, modalităţile pe care auditorul le are la îndemână pentru a evalua mediul şi procedurile de control şi pentru a stabili nivelul riscului de control.

Scanned with OKEN Scanner

Controlul intern

Un sistem de control intern cuprinde atât *mediul de control* cât şi *procedurile de control.*

Mediul de control include concepţia conducerii şi stilul de funcţionare, stabilirea responsabilităţilor şi a politicilor privind procedurile de control. Acolo unde mediul de control este ineficient, este improbabil ca procedurile de control să fie eficiente, oricât de sigure ar putea apărea în documente. Este deci fundamental să se cunoască modul în care controalele funcţionează în cadrul entităţii.

Procedurile de control reprezintă acele politici şi proceduri pe care conducerea entităţii le stabileşte pentru a proteja entitatea împotriva fraudelor, pierderilor, neregularităţilor şi erorilor, având un rol atât *preventiv* cât şi de *detectare.*

♦ *Controalele preventive.* Sunt destinate pentru a stopa şi preveni apariţia erorilor şi neregularităţilor, în primul rând în evidenţele contabile. Acestea sunt fie documentare, prin natură (manuale de politici sau proceduri) fie implică proceduri specifice de control aplicate fiecărei operaţiuni.

♦ *Controalele de detectare.* Aceste controale sunt realizate cu scopul de a descoperi şi corecta erorile sau neregularităţile din evidenţele contabile, acolo unde acestea există, având în general o semnificaţie mai mare pentru auditor în comparaţie cu controalele preventive, întrucât, în mod normal există o proba documentară, care arată că acest tip de control a funcţionat în conformitate cu destinaţia care i s-a dat iniţial (ex.: verificarea concordanţei dintre sistemul de salarizare şi înregistrările din sistemul contabil).

În practică se întâlnesc următoarele *tipuri de proceduri de control:*

♦ *Controalele de gestiune.* Sunt controale dispuse de managementul entităţii, acestea incluzând supervizarea şi revizuirea procedurilor de control. Prin natura lor acestea ajută la detectarea erorilor. Ele includ verificarea rapoartelor de exceptare şi controlul modului de valorificare a rezultatelor controalelor interne şi performanţa utilizării alocaţiilor bugetare.

♦ *Controale organizaţionale.* Aceste controale rezultă din modul în care fiecare organizaţie este structurată şi pot fi atât de detectare cât şi de prevenire. Ele includ în mod normal responsabilităţi bine definite dar şi o separare a unor funcţii incompatibile cum sunt: iniţierea unor operaţiuni, prelucrarea şi procesarea, înregistrarea.

♦ *Controale de autorizare.* Funcţionează în mod normal la nivelul operaţiunilor individuale, iar ca natură sunt preventive. Scopul acestor controale este de a stopa o operaţiune înainte ca aceasta să fie prelucrată (procesată), în cazul în care nu a fost autorizată la un nivel corespunzător.

Scanned with OKEN Scanner

Un control de autorizare bun va specifica foarte clar *„cine poate aproba"*, şi *„ce va aproba"*. Totodată, va stabili volumul verificărilor necesare înaintea aprobării, precum şi modul în care vor fi probate verificările.

♦ *Controalele operaţionale.* Aceste controale se referă la caracterul complet şi la acurateţea prelucrării datelor şi pot fi atât preventive cât şi de detectare. Ele pot include verificări succesive pentru a oferi asigurarea că documentele sunt complete, cum ar fi compararea unui set de documente cu altul (ex.: comenzile cu facturi) pentru a identifica eventualele neconcordanţe, controlul totalurilor şi/sau al punctajelor.

♦ *Controalele fizice.* În mod uzual sunt desemnate a fi preventive şi includ controale asupra accesului la anumite bunuri şi la înregistrările contabile, prin măsuri de protecţie fizică simple (fişete/ seifuri) precum şi prin măsuri logistice (ex.: stabilirea unor parole pentru accesarea fişierelor din computere).

Nici un sistem de control nu poate garanta în totalitate înregistrarea corectă şi acurateţea deplină a operaţiunilor. De aceea, auditorul, când evaluează riscul de control, trebuie să ţină seamă de o serie de factori, cum ar fi:

♦ Posibilitatea ca aceste controale să nu fie făcute de cei responsabili cu desfăşurarea lor;

♦ Efectuarea necorespunzătoare a controalelor, datorită unor erori umane ca rezultat al unui raţionament sau interpretări greşite sau datorită neglijenţei sau neatenţiei;

♦ Incapacitatea sistemelor de control standardizate de a aborda operaţiunile neobişnuite;

♦ Eşecul controlului datorită unor schimbări intervenite în prelucrarea operaţiunilor şi adoptarea unor proceduri neadecvate (nestandardizate).

Evaluarea mediului de control

Evaluarea mediului de control reprezintă prima etapă a evaluării riscului de control. Mediul de control cuprinde ansamblul acţiunilor şi preocupărilor conducerii entităţii privind funcţionarea controalelor interne şi valorificarea rezultatelor acestora.

Mediul de control determinat în mare măsură de politicile manageriale şi de stilul de funcţionare al entităţii este fundamental pentru modul de desfăşurare al controalelor într-o instituţie. De aceea, pentru a obţine înţelegerea deplină a mediului de control, auditorul trebuie să se preocupe în principal de politicile de nivel înalt şi practicile entităţii auditate şi într-o măsură mai mică de controalele detaliate asupra operaţiunilor individuale.

Scanned with OKEN Scanner

Atunci când auditorul caută să înţeleagă mediul de control, el trebuie să ţină cont de:

- ♦ Valorile etice şi integritatea conducerii;
- ♦ Stabilirea de către conducere a obiectivelor şi conştientizarea riscurilor pe care le implică îndeplinirea acestora;
- ♦ Stilul de funcţionare al managementului (ex.: prin coduri de conduită şi manuale de proceduri) şi structura organizatorică;
- ♦ Cum stabileşte managementul responsabilităţile (ex.: prin structura organizatorică şi prin separarea atribuţiilor);
- ♦ Politicile manageriale de menţinere a personalului competent, respectiv politicile de recrutare şi perfecţionare a pregătirii profesionale;
- ♦ Supravegherea de către management a procedurilor de control şi a funcţionării sistemului contabil inclusiv revizuirea operaţiunilor şi monitorizarea bugetului (inclusiv auditul intern);
- ♦ Modul în care managementul entităţii asigură respectarea legilor şi reglementărilor.

Pentru a evalua mediul de control al entităţii, auditorul poate utiliza formularul următor.

Chestionar privind evaluarea mediului de control

Entitatea:	**Pregătit de:**	
Anul auditat:	**Revizuit de:**	
A. Structura şi expertiza conducerii	**Rezultat Da/Nu**	**Observaţii sau referinţa la fila de lucru**
1. De exemplu, un consiliu de supraveghere, un consiliu operativ, comitete de conducere etc.?		
2. Responsabilităţile persoanelor din conducere sunt clar definite? (de preferat în scris)		
3. Contractele de angajare ale persoanelor din conducere sunt rezonabile? (în ce priveşte, condiţiile de remunerare etc.)		
4. Există verificări şi echilibre corespunzătoare în cadrul structurii conducerii? De exemplu: • Directorii; • Comitetul de audit;		

Scanned with OKEN Scanner

• Separarea responsabilităţilor preşedintelui şi ale directorului executiv; • Supravegherea departamentelor.		
5. Consiliul de administraţie (sau echivalentul) cuprinde persoane care deţin expertiza şi experienţa corespunzătoare? (cum ar fi: în domeniile: achiziţii, vânzări şi în domeniile finanţelor, contabilităţii şi controalelor).		
B. Coduri de conduită	**Rezultat Da/Nu**	**Observaţii sau referinţa la fila de lucru**
1. A aprobat managementul un cod de conduită (de preferat în scris), aplicabil atât managementului cât şi angajaţilor, care constituie un „etalon" pentru atitudinea şi comportamentul acestora?		
2. Codul de conduită acoperă domenii cum sunt: practicile acceptate, conflictele de interese, standarde ale comportamentului etic?		
3. Codul de conduită este comunicat întregii entităţi? Este confirmat în mod periodic de angajaţi?		
4. Angajaţii sunt informaţi cum să reacţioneze atunci când se confruntă cu un comportament necorespunzător?		
5. Există politici scrise care să reglementeze relaţiile managementului cu angajaţii, furnizorii, clienţii şi asiguratorii?		
6. Există o politică scrisă privind declararea tranzacţiilor cu părţile în discuţie?		
7. Există o politică scrisă referitoare la ospitalitatea şi cadourile care pot fi acceptate?		
8. Există o politică scrisă pentru declararea beneficiilor pecuniare şi a altor avantaje financiare externe (inclusiv sponsorizări, plăţi pentru comisioane de către funcţionarii cheie)?		
9. Sunt efectuare verificări independente		

Scanned with OKEN Scanner

care să dezvăluie interese privind deţinerea în comun a unei proprietăţi, existenţa unor funcţii de conducere, relaţiile de sponsorizare sau de familie, înainte de încheierea unor contracte sau deplasarea unor comenzi importante?		
C. Atitudinea managementului faţă de controalele interne	**Rezultat Da/Nu**	**Observaţii sau referinţă la fila de lucru**
1. Managementul entităţii încurajează şi efectuează evaluări independente asupra mediului de control şi controalele interne? De exemplu: • Scrisorile conducerii noastre sunt analizate şi primesc răspuns la nivelul comitetului de conducere? • Rapoartele auditului intern privind controalele sunt susţinute de conducerea superioară şi primesc răspuns la nivelul comitetului de conducere?		
2. Există un comitet de audit, constituit în mod corespunzător, care să supravegheze pregătirea auditurilor interne şi care să analizeze potrivit mandatului, funcţionarea controalelor?		
3. Managementul răspunde în mod ferm la orice încălcare a codului de conduită şi a legii? Măsurile disciplinare luate ca rezultat al acestor încălcări sunt comunicate în cadrul entităţii?		
4. Managementul a ignorat vreodată procedurile, codurile, controalele interne, spre exemplu pentru a achita facturi urgente sau pentru a angaja personal? Aceste ignorări ale normelor sunt documentate şi investigate?		
5. Managementul oferă un sprijin adecvat în efectuarea activităţii de audit intern? (Analizarea dacă auditul intern are dimensiunea adecvată, dacă funcţionează independent şi este de calitate)		
D. Recrutarea şi remunerarea persoanelor	**Rezultat**	**Observaţii**

Scanned with OKEN Scanner

care ocupă funcţii de conducere	**Da/Nu**	**sau referinţă la fila de lucru**
1. Posturile de conducere vacante sunt suficient mediatizate în interiorul unor cercuri de persoane care au o calificare corespunzătoare (în interiorul sau exteriorul entităţii)?		
2. Mecanismul de numire în funcţie şi promovare este transparent şi se bazează pe criterii bine definite, pentru a preveni protecţia şi nepotismul?		
3. Remuneraţiile sunt verificate în mod independent (inclusiv lichidările salariale)? De exemplu, de către departamentul care se ocupă de sponsorizări sau remuneraţie.		
4. Integritatea şi criteriile de etică profesională sunt incluse în evaluarea performanţelor angajaţilor?		
5. Există o verificare independentă a funcţiilor şi competenţelor funcţionarilor cheie din cadrul entităţii (cum ar fi Audit Intern, Audit Extern, analiza muncii sau consiliul de supraveghere)?		
6. Există fişe ale posturilor? Dacă da, acestea fac suficiente referiri la responsabilităţile de control?		
7. Sunt funcţiile executive repartizate pe nivele corespunzătoare ale structurii managementului entităţii?		
8. Modalitatea de delegare a responsabilităţilor pare a fi adecvată?		
E. Angajarea şi pregătirea personalului	**Rezultat Da/Nu**	**Observaţii sau referinţă la fila de lucru**
1. Există proceduri scrise pentru politicile de recrutare? Sunt aplicate de persoane calificate în acest sens? (Interviurile de recrutare şi selectare a personalului trebuie să fie efectuate de către persoane din conducere, specializate în acest domeniu, care cunosc		

Scanned with OKEN Scanner

foarte bine cerinţele postului vacant)		
2. Există proceduri corespunzătoare pentru a verifica experienţa, calificările şi referinţele candidaţilor?		
3. Politicile de angajare prevăd efectuarea anumitor investigaţii privind cazierul judiciar?		
4. Noilor angajaţi li se aduc la cunoştinţă responsabilităţile şi ceea ce managementul aşteaptă de la ei, de preferat printr-o fişă detaliată a postului actualizată pe tot parcursul angajării lor?		
5. Există o periodicitate (cel puţin o dată la 6 luni) în verificarea performanţelor fiecărui angajat de către persoane autorizate în acest sens (respectiv managerii de departamente) şi care este revizuită şi la nivel ierahic superior?		
6. În urma verificării performanţelor, sunt stabilite nevoile de perfecţionare a pregătirii profesionale a angajaţilor?		
7. Există proceduri disciplinare sau pentru îmbunătăţirea activităţii ineficiente?		
F. Supravegherea managementului privind activitatea entităţii	**Rezultat Da/Nu**	**Observaţii sau referinţă la fila de lucru**
1. Există o structură organizatorică bine definită având filiere ierarhice clare de raportare, valabile pentru toate funcţiile şi personalul instituţiei?		
2. Manualele de proceduri sunt actualizate atât din punct de vedere al procedurilor financiar-contabile cât şi al celor operaţionale?		
3. Procese-verbale (minutele) ale şedinţelor conducerii indică faptul că dările de seamă sau alte rapoarte ale conducerii primesc atenţia cuvenită şi se acţionează în consecinţă?		
4. Registrele contabile sunt complete şi bine ordonate iar punctajele financiare se		

Scanned with OKEN Scanner

efectuează periodic, de exemplu: - punctajul cu banca; - punctajul cu registrul de vânzări; - punctajul cu registrul de achiziţii; - punctajul cu evidenţa stocurilor; - ştatul de plată; - registrul mijloacelor fixe.		
5. Procesul de stabilire a bugetului: • Este prezentat într-un manual de proceduri? • Este realizat de persoane care au calificarea necesară? • Este acceptat de către managerii şi personalul care are responsabilitatea punerii în practică? • Este aprobat de către conducerea superioară? • Contribuie la menţinerea unei discipline bugetare?		
6. Sunt stabilite mecanisme care să asigure că managementul este informat operativ privitor la: - depăşirea alocaţiilor bugetare sau neutilizarea lor; - pierderi sau fraudă; - slăbiciuni ale controlului intern.		
7. Sunt stabiliţi indicatori relevanţi şi de încredere care să măsoare frecvenţa raportărilor. Aspectele care trebuie luate în considerare aici sunt: • Frecvenţa raportărilor; • Punctajul cu informaţiile extrase din înregistrările contabile/dările de seamă ale conducerii sau alte înregistrări de încredere; • Proceduri de verificare ale auditului intern, auditului extern, managementul, etc.		
8. Managementul analizează în mod corespunzător procesul şi rezultatele auditului extern?		
G. Politicile managementului de protecţie împotriva pierderilor, fraudelor şi a	**Rezultat Da/NU**	**Observaţii sau**

Scanned with OKEN Scanner

actelor ilegale		**referinţă la fila de lucru**
1. Există politici scrise în legătură cu modul de abordare a fraudelor şi a altor acte ilegale, care să prevadă aducerea la cunoştinţa angajaţilor.		
2. Sunt luate măsuri de protecţie fizică împotriva: - pierderilor şi sustragerilor de stocuri şi mijloace fixe; - accesului neautorizat la echipamentele de calcul, programe de calculator sau înregistrări; - pierderilor înregistrărilor contabile şi a altor înregistrări; - pierderilor în urma incendiilor, inundaţiilor, accidentelor, etc.		
3. Există o persoană responsabilă pentru protecţia fizică a clădirilor şi bunurilor entităţii?		
4. Există o separare corespunzătoare a atribuţiilor în cadrul activităţii de contabilitate?		
5. Departamentul de audit intern este independent de cel de contabilitate?		
6. Este încurajat personalul să ceară sfaturi privind problemele de etică şi există o sursă independentă pentru asemenea sfaturi?		
Concluzii: Consideraţi că, pe baza evaluării de mai sus, mediul de control al entităţii oferă siguranţa că procedurile de control funcţionează eficient în practică? **Da/Nu**		

Notă: Auditorul va raporta conducerii entităţii orice deficienţă apărută în mediul de control.

Dacă auditorul *nu este mulţumit* de mediul de control al entităţii, este puţin probabil ca procedurile de control să funcţioneze eficient în practică. În consecinţă, nu este nevoie ca auditorul să evalueze în mod individual procedurile de control, deoarece nu vor exista diferenţe faţă de evaluarea riscului de control.

În aceste circumstanţe, chestionarul privind mediul de control nu va fi trimis entităţii, iar auditorul încheie evaluarea riscului de control stabilind că acesta este ridicat.

Scanned with OKEN Scanner

De menționat că auditorul ar trebui să discute cu conducerea entității slăbiciunile mediului de control şi să facă recomandări pentru întărirea acestuia. Totodată el va utiliza slăbiciunile identificate prin aplicarea chestionarului, în vederea formulării unor recomandări de remediere.

În cazul în care auditorul *este mulțumit* de calitatea mediului de control al entității atunci se creează premiza că procedurile de control funcționează eficient în practică, iar auditorul poate evalua dacă într-adevăr acestea se desfășoară eficient.

Evaluarea procedurilor de control

Pentru realizarea acestei evaluări, auditorul înaintează spre completare entității *„Chestionarul privind procedurile de control"*. În mod obişnuit auditorul va întocmi chestionarul asigurându-se că acesta acoperă toate controalele care vizează reducerea riscurilor specifice identificate. De menționat că auditorul trebuie să selecteze numai acele întrebări care sunt relevante pentru entitatea auditată. Înțelegerea entității auditate împreună cu „Chestionarul privind procedurile de control" completat, sunt utilizate pentru evaluarea riscului de control.

Chestionar privind evaluarea procedurilor de control intern

Nr. Crt.	Evaluarea controlului intern	Răspuns Da/Nu	Referință la fila de lucru
1.	Primăria X are organizat un sistem de control intern în conformitate cu legea privind auditul financiar şi controlul financiar ulterior? Dacă da, vă rugăm prezentați documentele.		
2.	Are Primăria X propriul departament specializat care este implicat în controlul, urmărirea şi colectarea taxelor locale, în conformitate cu legea privind finanțele publice? Dacă da, vă rugăm prezentanți documentele.		
3.	Există o listă cu tot personalul angajat în acest departament?		
4.	Sistemul de control intern al primăriei include controlul administrației financiare, care are în vedere atât administrarea proprie cât şi a instituțiilor		

Scanned with OKEN Scanner

Nr. Crt.	Evaluarea controlului intern	Răspuns Da/Nu	Referinţă la fila de lucru
	publice care sunt subordonate administraţiei locale. Dacă da, vă rugăm prezentaţi documentele (ex. schema de organizare).		
5.	Există reglementări metodologice privind activitatea de control intern?		
6.	Sistemul de control intern al Primăriei prevede înregistrarea imediată şi corectă în documente a tuturor operaţiunilor şi evenimentelor importante?		
7.	Sistemul de control intern al Primăriei prevede necesitatea unei aprobări scrise pentru toate operaţiunile şi evenimentele importante?		
8.	Există o separare a responsabilităţilor în cadrul Primăriei (respectiv a atribuţiilor de aprobare, control şi înregistrare)?		
9.	Personalul de conducere de la toate nivelele are calificarea corespunzătoare pentru a îndeplini sarcinile specifice? (prezentaţi CV-urile)		
10.	Personalul angajat în cadrul sistemului de control intern este familiarizat cu cerinţele specifice şi generale ale acestei activităţi? Dacă da, vă rugăm prezentaţi fişa postului semnată de angajat şi de către primar.		
11.	Există proceduri şi criterii specifice pentru a evalua sistemul de control intern? Dacă da, vă rugăm să le prezentaţi.		
12.	Sistemul de control intern asigură accesul la resurse şi documente numai persoanelor autorizate?		
13.	A semnat fiecare angajat declaraţia de confidenţialitate şi fidelitate? Există aceasta în dosarul personal al angajatului aflat la Departamentul Resurse Umane?		
14.	Există un plan de perfecţionare a pregătirii profesionale pentru personalul implicat în activitatea de control intern?		

Scanned with OKEN Scanner

Nr. Crt.	Evaluarea controlului intern	Răspuns Da/Nu	Referință la fila de lucru
15.	Au fost evaluate rezultatele activităţii de pregătire profesională? Dacă da, vă rugăm prezentaţi rezultatele.		
16	Există o fişă a postului aprobată de către primar pentru fiecare persoană care este implicată în sistemul de control intern? Dacă da, vă rugăm prezentaţi.		
17	Documentul privind sarcinile controlului intern este actualizat anual? Dacă da, rugăm prezentaţi dovada.		
18.	Există o separarea a responsabilităţilor în cazul în care o persoană din cadrul acestui departament lipseşte?		
19.	Există o procedură de supervizare a activităţii desfăşurate în sistemul de controlul intern? Documentele sunt semnate de angajat şi aprobate de altă persoană (şeful de departament)?		
20.	Personalul angajat în sistemul de control intern are logistica adecvată?		
21.	Există anumite reguli sau norme interne utilizate de personalul implicat în sistemul de control intern al entităţii, altele decât cele prevăzute în reglementările oficiale ale Ministerului Finanţelor Publice? Dacă da, vă rugăm să le prezentanţi.		
22.	S-au înregistrat încălcări ale legii, depăşiri ale atribuţiilor, fraude sau neregularităţi în ceea ce priveşte utilizarea finanţelor publice? Dacă există, prezentaţi-ne documentele redactate în acest sens.		
23.	Sistemul de control intern are şi datoria să verifice fondurile publice administrate de către instituţiile subordonate Primăriei. Dacă există, vă rugăm prezentanţi documente în acest sens.		
24.	Există vreo procedură care să stabilească regimul circulaţiei şi arhivarea		

Scanned with OKEN Scanner

Nr. Crt.	Evaluarea controlului intern	Răspuns Da/Nu	Referinţă la fila de lucru
	documentelor în cadrul primăriei X, separat pentru fiecare an financiar?		
25.	Sistemul de control intern, include organizarea controlului preventiv propriu? Dacă da, vă rugăm prezentaţi documente în acest sens.		

Chestionarele, asemenea celui prezentat, reprezintă un bun mijloc pentru identificarea şi înregistrarea problemelor importante care au fost documentate, precum şi a slăbiciunilor care au fost identificate. Acestea oferă exemple privind tipurile de controale pe care auditorul se aşteaptă să le identifice într-o entitate.

Chestionarul completat, constituie o înregistrare preliminară a evaluării sistemului de control intern efectuat de auditor. La aceasta se poate adăuga şi o reprezentare grafică a fluxului operaţiunilor pentru a evidenţia controalele importante.

Auditorul evaluează riscul de control ca fiind *ridicat, mediu* sau *scăzut,* aşa cum reiese şi din următorul exemplu[1]: *Auditorul verifică o entitate având ca obiectiv examinarea colectării taxelor locale. Activitatea entităţii implică, evident, colectarea unor sume mari de bani de la un număr însemnat de oficii din toată ţara. Regulile care trebuie respectate sunt foarte complexe, motiv pentru care, auditorul a evaluat riscul inerent ca fiind* ***ridicat****. Entitatea este bine condusă, fapt ce îl determină pe auditor să evalueze mediul de control ca fiind eficient. În aceste condiţii auditorul poate avea încredere în controalele interne care funcţionează în cadrul entităţii. În continuare, auditorul se documentează în privinţa sistemului de colectare a taxelor şi trece la testarea efectivă a controalelor interne. După testarea tuturor controalelor, poate trage concluzia că acestea funcţionează eficient şi evaluează riscul de control ca fiind* ***scăzut.***

În evaluarea riscului de control o mare importanţă o are raţionamentul profesional. Auditorul trebuie să-l aplice atunci când verifică modul în care controalele interne, puse în practică de către conducerea entităţii, au acţionat în direcţia reducerii riscurilor inerente specifice.

Entităţile pot iniţia controale care au ca obiective reducerea riscurilor.

[1] *Cf.* Ibid.

Scanned with OKEN Scanner

EXEMPLU:	
Riscuri specifice	**Controale posibile**
Reglementările complexe conduc la nereguli.	♦ Dacă cerinţele legale sunt transpuse în scris sub forma unor instrucţiuni clare şi sunt aprobate de consilierii juridici. Analiza în detaliu de către management.
Operaţiunile neobişnuite care nu sunt prezentate în conformitate cu reglementările în vigoare.	♦ Se verifică aceste operaţiuni, la un nivel mai detaliat decât operaţiunile normale.
Furnizarea de servicii de către un număr mare de locaţii ale entităţii, poate avea ca rezultat neînregistrarea sau înregistrarea incompletă a operaţiunilor într-un cont.	♦ Se compară alocaţiile bugetare cu cheltuielile efective, ale fiecare locaţii a entităţii şi între locaţii.
Plăţi ilegale bazate pe revendicări.	♦ Se verifică dacă există o dovadă a împrejurărilor în care s-au făcut solicitările de revendicare. ♦ Investigaţia. ♦ De asemenea, se analizează dacă sunt stabilite anumite criterii pentru revendicări precum şi dacă există cerinţe standard pentru susţinerea acestora.

Auditorul poate reconsidera evaluarea iniţială a riscului de control, după ce a constatat măsura în care controalele interne aflate în funcţiune în cadrul entităţii, diminuează riscurile specifice.

Spre exemplu[1]*, în cazul în care auditorul a apreciat iniţial că riscul inerent şi riscul de control sunt scăzute, dar a identificat o serie de riscuri specifice. Dacă auditorul nu este satisfăcut de controalele stabilite de conducere pentru diminuarea acestor riscuri, el poate decide că riscul de control este mai mare decât cel pe care la apreciat iniţial.*

Auditorul a apreciat iniţial că există un risc inerent de fraudă în categoria operaţiunilor privind achiziţiile de bunuri şi servicii ale entităţii X. În urma testării controalelor interne, a constatat slăbiciuni ale controalelor menite să reducă riscul apariţiei fraudei. Entitatea nu are proceduri corespunzătoare de autorizare a efectuării operaţiunilor şi nu

[1]Cf. Ibid.

Scanned with OKEN Scanner

deţine evidenţe adecvate ale acestora. Nu există o separare a atribuţiilor între cei ce răspund de gestiunea bunurilor şi cei responsabili de autorizarea operaţiunilor.

În astfel de condiţii auditorul ajunge la concluzia că riscul de control este ridicat. Auditorul trebuie să documenteze corespunzător raţionamentul aplicat la evaluarea nivelului riscului de control.

4.1.6. Decizia privind abordarea auditului

Abordarea auditului constituie combinaţia diferitelor tipuri de teste de audit care sunt utilizate pentru a obţine probele necesare atingerii obiectivului auditului. În termeni generali, obiectivele unui audit sunt:

- Colectarea probelor de audit suficiente, relevante şi de încredere care să susţină o opinie asupra situaţiilor financiare;
- Evaluarea acurateţei şi a integralităţii situaţiilor financiare privind activitatea, programul sau entitatea auditată;
- Obţinerea asigurării că, situaţiile financiare au fost întocmite şi prezentate corect;
- Obţinerea asigurării că operaţiunile care susţin situaţiile financiare sunt legale şi respectă prevederile legilor şi reglementărilor.

Concret, obiectivele unui audit constă în atestarea următoarele aserţiuni:

Aserţiunea	**Definiţie**	**Întrebări**	**Exemplu**
Exhaustivitatea	Toate operaţiunile relevante au fost înregistrate	Operaţiunea a fost înregistrată în registrele contabile?	Ministrul are la dispoziţia sa un cont pentru cheltuieli diverse în valoare de 2000 Euro. Cheltuielile efectuate din acest cont pe parcursul anului nu au fost înregistrate în situaţiile financiare.
Acurateţea	Toate operaţiunile sunt declarate cu precizie	Operaţiunea a fost înregistrată la valoarea corectă?	Un minister a cumpărat echipamente din SUA pentru care au fost emise facturi în dolari. Tranzacţia a fost înregistrată în conturi la un curs de schimb lei/$USD eronat.

Scanned with OKEN Scanner

Realitatea	Toate tranzacţiile înregistrate sunt reale.	Tranzacţia este înregistrată corect la capitolul de cheltuieli al contului din anul financiar în care s-a efectuat?	Un minister plăteşte în avans pentru o conferinţă ce urmează a se desfăşura în ianuarie anul următor, cu scopul de a-şi cheltui bugetul înaintea închiderii anului financiar.
Regularitatea	Toate operaţiunile sunt în concordanţă cu legile şi reglementările relevante.	Operaţiunea este legală şi în conformitate cu reglementările în vigoare?	Un minister cheltuieşte bani pentru echipamente care nu sunt incluse în bugetul său aprobat şi care nu au fost cumpărate cu respectarea reglementărilor privind achiziţiile.
Prezentarea	Toate operaţiunile sunt clasificate şi descrise conform reglementărilor.	Operaţiunea este corect codificată şi prezentată?	Costurile de personal pe luna decembrie au fost înregistrate în alt cont care avea disponibil bugetar la sfârşitul anului.

Aserţiunile conducerii pentru bilanţ sunt:

Aserţiunea	Definiţia	Întrebări	Exemple
Exhaustivitatea	Toate activele şi pasivele dintr-o anumită perioadă au fost înregistrate.	Au fost înregistrate activele în conturi?	Autoturismul de serviciu al directorului economic, proprietate a entităţii auditate, nu este înregistrat ca mijloc fix. Balanţa mijloacelor fixe este incompletă.
Proprietatea	Activele şi pasivele înregistrate aparţin entităţii.	Activele şi pasivele constituie proprietat	Autoturismul de serviciu al directorului executiv a fost cumpărat în „leasing" de la un dealer autorizat. Totuşi acesta nu a fost

Scanned with OKEN Scanner

		ca entităţii?	înregistrat ca mijloc fix al entităţii.
Evaluarea	Activul sau pasivul este evaluat conform politicilor contabile adecvate aplicate, *consecvent.*	Articolul este înregistrat la valoarea corectă?	Un autoturism are o valoare netă de înregistrare de 25.000Euro. Totuşi, datorită utilizării intense de către directorul comercial, acesta a fost reevaluat la 15.000Euro. Balanţa mijloacelor fixe a fost supraevaluată.
Existenţa	Activele sau pasivele prezentate în situaţiile financiare există la data bilanţului.	Articolul a existat la data bilanţului ?	Un autoturism este înregistrat în evidenţe dar a fost vândut înaintea datei întocmirii bilanţului. Balanţa finală a mijloacelor fixe a fost supraevaluată.
Prezentarea	Toate activele şi pasivele sunt prezentate, clasificate şi descrise conform cadrului de raportare aplicabil.	Articolul este corect prezentat ?	Un autoturism nu a fost înregistrat ca mijloc fix dar a fost prezentat ca activ în contul debitori. De aceea, balanţa mijloacelor fixe nu este prezentată fidel.

Aceste aserţiuni se aplică în egală măsură atât conturilor de lichidităţi cât şi conturilor de angajamente.

Auditorul are în vedere o abordare pentru auditarea fiecărei categorii de operaţiuni, precum şi pentru fiecare aserţiune de audit referitoare la categoriile de operaţiuni respective. Un auditor poate testa aserţiunile în trei modalităţi:

Testarea directă de fond	Auditorul efectuează teste asupra fiecărei operaţiuni luată individual. De exemplu, auditorul selectează un eşantion din plăţile pentru salarii şi le confruntă cu înregistrările de personal relevante şi cu tranşele de plată, în scopul de a se asigura că plata a fost corect

Scanned with OKEN Scanner

	calculată şi făcută către adevăratul angajat al entităţii.
Procedurile analitice	Auditorul compară datele financiare cu informaţiile rezultate din alte surse. De exemplu, auditorul utilizează înregistrările de personal şi tranşele de plată pentru a previziona cifrele totale din contul de salarii.
Testele de control	Auditorul confirmă că sistemele de control intern sunt adecvate şi apoi testează dacă acestea funcţionează potrivit destinaţiei şi dacă au funcţionat corespunzător pe tot parcursul anului auditat. De exemplu, auditorul va identifica controalele asupra plăţii salariilor şi va stabili dacă acestea au operat prin intervievarea persoanelor oficiale, prin observarea acestora, prin repetarea controalelor sau prin verificarea funcţionării acestora.

Dacă auditorul stabileşte că riscul de control este redus sau mediu, atunci el trebuie să testeze controalele.

În practică este posibil ca auditorul să decidă că nu se poate baza pe controalele interne ale entităţii, situaţie în care abordarea auditului va fi direcţionată către efectuarea testărilor directe de fond, concomitent cu aplicarea procedurilor analitice. Totuşi, chiar dacă auditorul se bazează pe controalele interne, este necesar să se efectueze întotdeauna câteva teste directe de fond.

Auditorul poate avea de asemenea în vedere utilizarea muncii altor auditori sau experţi cum ar activitatea auditorilor interni. Şi în acest caz, auditorul va efectua câteva teste directe de fond.

4.1.6.1. Testarea directă de fond

Auditorul efectuează întotdeauna câteva teste directe de fond. De aceea, într-o primă etapă, va obţine o listă a tuturor operaţiunilor entităţii, în formă scrisă sau pe suport electronic, care să cuprindă toate operaţiunile ce urmează a fi testate pentru anul auditat.

Totodată, va avea în vedere şi alte surse de informare, de exemplu registrele de mijloace fixe, pot oferi o listă a tuturor articolelor intrate în cadrul entităţii în anul auditat.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu: ***Entitatea Publică X***

SITUAŢIA INTRĂRILOR DE MIJLOACE FIXE ÎN ANUL ...

Nr. crt.	Denumire mijloc fix	Cantitatea (buc.)	Valoare (lei)	Total (Lei)
1.	Calculator Primărie	1	33.530.000	33.530.000
2.	Centrala termică Sera	1	40. 876.500	40. 876.500
3.	Frigider	1	8.328.800	8.328.800
4.	Maşină Ford Sierra	1	114.000.000	114.000.000
5.	Centrală termică	1	41.115.452	41.115.452
6.	Calculatoare	2	29.328.973	58.657.946
7.	Cărţi bibilotecă	938	6671	6.257.358
8.	Laborator informatic	1	1.378.975.000	1.378.975.000
9.	Clădire şcoală	1	3.402.161	3.402.161
10.	Magazie	1	10.686.	10.686.
11.	Clădire şcoală veche	1	263.800	263.800
12.	Clădiri	1	1.200	1.200
13.	Gard prefabricat	1	25.017	25.017
14.	Gard piatră	1	15.600	15.600
15.	Clădire şcoală	1	330.478.550	330.478.550
16.	Gard şcoală	1	4.650	4.650
17.	Magazie lemne	1	4.800	4.800
18.	Anexe şcoală	1	800	800
19.	Clădire grădiniţă	1	182.000	182.000
20.	Gard piatră grădiniţă	1	10.000	10.000
21.	Magazie lemne	1	4000	4000
	Total	-	-	**2.016.144.320**

Auditorul trebuie să revadă lista operaţiunilor şi să se asigure că aceasta este completă, comparând totalul valorii mijloacelor fixe din registru cu totalul din cartea mare.

Exemplu: Lista tuturor plăţilor de salarii ar trebui să corespundă cu numărul total al salariaţilor. Lista plăţilor pentru achiziţii de bunuri şi servicii ar trebui să fie revizuită pentru a ne asigura că există intrări în fiecare lună a anului.

Auditorul trebuie apoi să aibă în vedere articolele pe care urmează să le testeze. El va testa întotdeauna toate operaţiunile care depăşesc nivelul

Scanned with OKEN Scanner

materialității. Va testa de asemenea alte operațiuni care, deşi ca valoare se situează sub pragul materialității, sunt de valoare foarte mare.

Exemplu: Un auditor verifică echipamentul achiziționat în anul respectiv şi constată 50 de operațiuni în valoare totală de 1 milion de Euro. Patru operațiuni au valoarea totală de 300.000 Euro. Auditorul testează aceste patru operațiuni şi un eşantion din celelalte 46 de operațiuni rămase.

De asemenea, auditorul poate decide să testeze toate acele operațiuni indiferent de valoare care, după părerea sa, comportă un risc special.

Exemplu: Un auditor verifică achizițiile de echipamente ale unui minister şi selectează toate echipamentele comandate de o persoană considerată suspectă, întrucât acestea comportă un risc ridicat.

Totodată, auditorul poate să decidă testarea tuturor operațiunilor neobişnuite, deoarece acestea comportă un risc special.

Exemplu: Un auditor verifică la o şcoală care, pentru prima dată, şi-a extins capacitatea prin construcția unor spații noi. Aceasta constituie o operațiune neobişnuită pentru o şcoală şi de aceea ar putea fi selectată pentru testare.

După ce a selectat tranzacțiile cu valoare mare şi pe acelea care comportă un risc special, auditorul va testa în mod normal un eşantion din restul tranzacțiilor întrucât nu ar fi eficient sau practic să le testeze pe toate.

Acolo unde este posibil auditorul selectează un eşantion statistic. Cele două modalități de selectare a unui eşantion statistic sunt eşantionarea aleatorie simplă (RANDOM) şi eşantionarea pe baza de unități monetare (MUS).

Eşantionarea aleatorie simplă (RANDOM)	Este o metodă de selecție în care fiecare element al populației are şanse egale de a fi selectat. Auditorii pot utiliza această metodă atunci când: ♦ *Dimensiunea populației este foarte mică sau foarte mare, iar lista cu operațiunile efectuate de către entitate nu este disponibilă în format electronic;* ♦ *Operațiunile nu sunt omogene (de ex.: achiziționarea de bunuri unde valorile variază de la 10 Euro la 10 mil. Euro).*
Eşantionarea pe bază de unități monetare (MUS)	♦ O operațiune cu valoare ridicată este mult mai probabil să apară în eşantion, decât o operațiune cu valoare scăzută. ♦ Auditorul va utiliza MUS numai atunci când s-a asigurat că situațiile financiare nu conțin erori materiale. Dacă acesta constată că există erori materiale (astfel fiind nevoie şi de efectuarea unor teste

Scanned with OKEN Scanner

	suplimentare), valabilitatea statistică a eşantionului iniţial, selectat pe bază de unităţi monetare se va pierde. ♦ Metoda MUS se aplică în special conturilor în care sunt înregistrate operaţiuni cu valori similare (de ex.: salarii sau pensii). În aceste circumstanţe, eşantionarea pe bază de unităţi monetare va fi mult mai eficientă decât cea aleatorie simplă.

Calcularea dimensiunii eşantionului prin metoda MUS şi RANDOM

Acolo unde este posibil, auditorul trebuie să utilizeze Programul IDEA pentru a calcula dimensiunea eşantionului pe bază de unităţi monetare. În acest caz, auditorul trebuie să cunoască nivelul materialităţii, erorile estimate din situaţiile financiare (în termeni valorici), nivelul de încredere (întotdeauna 95%), precum şi valoarea totală a populaţiei. De asemenea, va utiliza rezultatul obţinut în urma evaluării riscului sub formă procentuală, cunoscut în Programul IDEA sub denumirea de „Basic Precision Pricing".

Acest procent reprezintă măsura în care auditorul se poate baza pe rezultatele testelor directe de fond în comparaţie cu alte tipuri de probe de audit. În tabelul următor sunt prezentate sub formă procentuală nivelele „Basic Precision Pricing" corespunzătoare diferitelor evaluări ale riscului inerent şi riscului de control:

Riscul inerent	**Riscul de control**	**"BASIC PRECISION PRICING – %"** *(vezi nota de mai jos)*
Ridicat	Ridicat	100
Ridicat	Mediu	100
Ridicat	Scăzut	67
Mediu	Ridicat	100
Mediu	Mediu	67
Mediu	Scăzut	67
Scăzut	Ridicat	67
Scăzut	Mediu	67
Scăzut	**Scăzut**	**23**

Notă: *Dacă auditorii au testat controalele interne şi au constatat că acestea funcţionează corespunzător, atunci vor evalua Riscul de control ca fiind*

Scanned with OKEN Scanner

Mediu sau Scăzut. Acolo unde controalele nu au fost testate, sau sunt nesatisfăcătoare, auditorul trebuie să evalueze riscul de control ca fiind „Ridicat".

Programul IDEA calculează în mod automat dimensiunea eşantionului, intervalul mediu de eşantionare şi punctul de start al eşantionării.

Acolo unde nu se poate utiliza programul IDEA, auditorul poate utiliza următoarea formulă pentru a calcula un eşantion pe baza de unităţi monetare (MUS): *Dimensiunea eşantionului = [(valoarea populaţiei (în Euro) / precizia (în Euro)] x factorul de risc.*

Formula pentru calcularea preciziei este descrisă în secţiunea 5.1.3. Factorul de risc care va fi aplicat se bazează pe evaluarea de către auditor a riscului de control şi a riscului inerent.

În tabel sunt indicaţi factorii de risc, corespunzători evaluării riscului inerent şi a celui de control.

Riscul inerent	Riscul de control	Factorul de risc
Ridicat	Ridicat	3
Ridicat	Mediu	3
Ridicat	Scăzut	2
Mediu	Ridicat	3
Mediu	Mediu	2
Mediu	Scăzut	2
Scăzut	Ridicat	2
Scăzut	Mediu	2
Scăzut	Scăzut	0,7

De exemplu[1]*, la entitatea A, categoria de operaţiuni privind salariile însumează 4 mil. Euro, precizia calculată fiind de 45 000 Euro. Auditorul evaluează riscul inerent ca fiind* ***ridicat****, iar riscul de control ca fiind* ***mediu****. Factorul de risc este astfel 3,0. Dacă auditorul doreşte să selecteze un eşantion utilizând metoda MUS, va trebui să calculeze eşantionul după cum urmează: (Valoarea populaţiei (Euro) / precizie (Euro) x factorul de risc = dimensiunea eşantionului, adică (4,000,000/45,000) x 3= 267.*

Dacă riscul inerent şi riscul de control sunt ambele scăzute, iar factorul de risc este de 0,7, calculul se va face astfel: (4,000,000/45,000) x 0.7 = 62.

[1] *Cf.* Ibid.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru a calcula dimensiunea unui eşantion pe baza metodei aleatorie RANDOM, auditorul poate folosi următoarea metodologie: pasul 1 – calculează dimensiunea eşantionului aplicând formula folosită la eşantionarea MUS şi pasul 2 – adaugă 20% la rezultatul obţinut.

La entitatea A, categoria de operaţiuni privind salariile însumează 4 milioane Euro, precizia calculată fiind de 45.000 Euro. Auditorul evaluează riscul inerent ca fiind ridicat, iar riscul de control – mediu. Factorul de risc indicat este 3,0. Dacă auditorul doreşte să extragă un eşantion pe baza metodei aleatorie simple RANDOM, va trebui să calculeze eşantionul după cum urmează: (Valoarea populaţiei (Euro) / precizie (Euro) x factorul de risc = mărimea eşantionului, adică (4,000,000/45,000) x 3= 267.

Observăm că 20% din 267 = 53. Adunând 267 cu 53 se obţine dimensiunea totală a eşantionului de 320.

Se întâlnesc situaţii excepţionale când cele două metode de stabilire a dimensiunii eşantionului (MUS şi RANDOM) nu se pot utiliza (atunci când registrele contabile nu conţin date suficiente). În astfel de cazuri, auditorul va folosi raţionamentul profesional pentru a stabili dimensiunea eşantionului.

De precizat că, în astfel de circumstanţe, auditorul trebuie să fie cât se poate de imparţial.

De exemplu[1]*, o entitate nu poate pune la dispoziţia auditorului o listă detaliată a plăţilor pentru fiecare bun sau serviciu achiziţionat, având înregistrate doar totalul plăţilor efectuate în fiecare lună. În această situaţie auditorul trebuie să estimeze mărimea populaţiei astfel: să numere câte facturi au fost emise într-o lună şi să le înmulţească cu 12 pentru a obţine totalul/an. Dacă facturile dintr-o lună au fost îndosariate într-un singur dosar, auditorul poate să numere facturile de pe o filă şi să multiplice cu numărul foilor din dosar.*

Tipuri de teste directe de fond

În testarea directă de fond, sunt utilizate următoarele proceduri de audit:

♦ *Inspecţia* reprezintă examinarea fizică a imobilizărilor corporale. Acest tip de probă de audit este de cele mai multe ori asociat cu auditarea inventarierii. Examinarea fizică furnizează probe de audit utile şi de încredere.

♦ *Intervievarea* constă în obţinerea unor informaţii verbale sau scrise de la entitatea auditată.

[1] *Cf.* Ibid.

Scanned with OKEN Scanner

♦ *Confirmarea* reprezintă primirea unui răspuns scris sau verbal de la o terță parte independentă, pentru a verifica acuratețea informațiilor din situațiile financare. De obicei auditorii preferă un răspuns sub formă scrisă, deoarece acesta are un nivel de credibilitate mai mare în comparație cu cel exprimat verbal. De obicei, auditorul solicită astfel de răspunsuri pentru a confirma soldurile conturilor de încasări și plăți. Auditorul va urmări să obțină confirmarea contactând direct terța parte și nu prin intermediul entității auditate.

♦ *Calculul* presupune reverificarea unui eșantion de calculații și a transferului de informații efectuate de entitate în cursul anului auditat.

Reverificarea calculațiilor, constă în testarea acurateții aritmetice, cum ar fi: facturile privind vânzările sau inventarul totalurilor din jurnale și din alte înregistrări și verificarea calculului amortizărilor. Reverificarea transferurilor de informații constă în testarea sumelor pentru a obține asigurarea că acecași informație este înregistrată la aceeași valoare în mai multe registre contabile.

♦ *Observarea* constă în urmărirea de către auditor a unui proces sau a unei proceduri realizate de alte persoane. De exemplu, urmărirea modului în care sunt numărate articolele unui inventar de către personalul entității auditate, pentru a obține asigurarea că acesta este efectuat într-un mod sistematic și eficace.

♦ *Testările direcționate. În general testele pot fi mult mai eficiente dacă încă de la început auditorul va stabili cu multă atenție natura testelor, respectiv de supraevaluare sau de subevaluare. Stabilirea acestei distincții, indică auditorului direcția efectuării testelor. Testele direcționate sunt foarte utile, deoarece, în cazul contabilității în partidă dublă, o eroare apărută într-o situație financiară, va apare automat și în altă situație financiară.*

Pentru explicarea testării direcționate recurgem la *următorul exemplu*[1]: dacă un *debit nereal* este înregistrat într-un cont de încasări afectând încasările în sensul supraevaluării, un *credit nereal* va apare în contul de vânzări sau în alt cont care va fi supraevaluat (dacă este un cont de venituri sau un cont de pasiv) sau subevaluat (dacă este vorba de un cont de cheltuieli sau un alt cont de activ). Putem să efectuăm proceduri directe de fond pentru a detecta eroarea, fie prin direcționarea acestora pentru testarea realității încasărilor înregistrate sau prin direcționarea testării creditelor din alte conturi. Nu este neapărat necesar să efectuăm ambele testări.

[1] *Cf.* Ibid.

Scanned with OKEN Scanner

De precizat că, eficienţa unui audit se poate îmbunătăţi prin utilizarea „Matricei Testelor de Audit" (denumită mai simplu „Matrice") în vederea elaborării unui plan pentru efectuarea testelor directe de fond.

În matricea prezentată mai jos: S = supraevaluare; s = subevaluare.

Ce se testează	Direcţia principală de testare	Rezultatul direct este să se testeze:		Rezultatul indirect este să se testeze:	
		Activele şi cheltuielile aferente	Pasivele şi veniturile aferente	Activele şi cheltuielile aferente	Pasivele şi veniturile aferente
Debitul	S	S	s	s	S
Creditul	s	S	s	s	S

Fiecare sold al contului trebuie să fie testat într-o singură direcţie, fie pentru supraevaluare fie subevaluare. În principiu, auditorii vor supune testului de *supraevaluare* toate intrările pe debit şi testului de subevaluare toate intrările pe credit, în funcţie de soldul contului.

În practică, auditorul aplică „matricea test" concentrând procedurile de fond asupra soldurilor conturilor de active şi cheltuieli (debit) pentru a identifica erorile potenţiale care cauzează supraevaluări, direcţionând totodată procedurile de fond şi asupra conturilor de pasive şi venituri (credit) pentru a identifica potenţialele erori care cauzează subevaluări ale soldurilor conturilor respective.

Testarea detaliată în vederea detectării potenţialelor erori privind supraevaluarea se realizează direct prin selectarea articolelor ce vor fi examinate din populaţia contului. De menţionat că o populaţie supraevaluată poate cuprinde în fapt şi anumite sume, care din diverse motive nu ar fi trebuit înregistrate (de exemplu, în cazul în care managementul este interesat ca înregistrările din conturile entităţii să prezinte realizarea unei performanţe cât mai ridicate). În aceste condiţii, auditorul selectând direct şi testând elemente dintr-o astfel de populaţie, poate detecta supraevaluările.

Populaţia din care auditorul poate selecta elemente pentru a realiza teste în vederea detectării unor erori potenţiale include: contul de încasări, listele de inventar şi achiziţii, conturile de cheltuieli inclusiv conturile de vânzări.

În general, auditorul efectuează selecţia iniţială din cartea mare sau dintr-o înregistrare contabilă care susţine soldul unui cont din registrul cartea mare.

Auditorul poate urmări soldurile conturilor de încasări până la balanţa de verificare a contului de clienţi, pe un eşantion reprezentativ, prin

Scanned with OKEN Scanner

selectarea soldurilor contului clienţi din balanţa de verificare, obţinând confirmarea soldurilor selectate de la clienţii.

Testarea detaliată, în vederea detectării erorilor potenţiale privind *subevaluarea,* se realizează prin selectarea şi examinarea unor elemente dintr-o populaţie constituită din articole complementare sau independente, cum ar fi: notele de comandă şi notele de intrare-recepţie pentru bunuri care trebuiau să fie înregistrate în conturi, constituind populaţia acestuia.

Populaţia unui cont este subevaluată în cazul în care sunt omise unele sume care ar trebui să fie înregistrate. Auditorul poate detecta subevaluările făcând o selecţie dintr-o populaţie ce cuprinde elemente independente sau corespondente. Eventualele erori de subevaluare pot rezulta datorită nerespectării principiilor privind exhaustivitatea, acurateţea, realitatea, regularitatea şi prezentarea, referitoare la contul de venituri şi cheltuieli. Totodată, erori potenţiale de subevaluare se pot identifica la bilanţul contabil prin testarea aserţiunilor privind exhaustivitatea, proprietatea, evaluarea, existenţa şi prezentarea.

O populaţie din care auditorul poate selecta articole în vederea testării unei eventuale subevaluări a vânzărilor ar putea fi formată din documente de expediere cu regim special de utilizare (prenumerotate) deoarece din aceste documente ar trebui să fie identificate tranzacţiile de vânzări, ce trebuie să fie înregistrate, atât timp cât auditorul este sigur că populaţia este completă.

Totuşi, există limitări inerente ale procedurilor de fond utilizate pentru testarea subevaluării, în special, atunci când se determină dacă toate populaţiile corespondente au fost identificate şi dacă acestea sunt complete.

4.1.6.2. Procedurile analitice

Procedurile analitice constituie un instrument util, care ajută auditorul să evalueze dacă anumite cifre sunt rezonabile. Acestea sunt foarte potrivite pentru categoriile de operaţiuni în care cifrele sunt uşor de preliminat. Salariile sau veniturile din taxele locale sunt, în mod special, potrivite pentru a fi testate prin proceduri analitice, deoarece cheltuielile sau veniturile se pot previziona, putând fi verificate prin informaţii din afara sistemului contabil. Veniturile obţinute din vânzarea activelor nu pot fi testate cu succes prin proceduri analitice deoarece acestea diferă în mod considerabil de la an la an.

Prima etapă a unei proceduri analitice este aceea de a stabili *diferenţa acceptabilă* dintre prognoza făcută de către auditor şi cifrele care apar în situaţiile financiare. De asemenea, auditorul va ţine cont de relaţia dintre valoarea totală a categoriei de operaţiuni şi baza materialităţii, calculând diferenţa acceptabilă conform formulei: *Diferenţa acceptabilă* =

Scanned with OKEN Scanner

Nivelul materialităţii x (Valoarea categoriei de operaţiuni/ Rădăcina pătrată din baza materialităţii).

De exemplu[1]*, un auditor stabileşte nivelul materialităţii la 450.000 Euro pentru entitatea X. Cheltuielile totale în valoare de 50 mil. Euro reprezintă baza materialităţii. Auditorul doreşte să efectueze o revizuire analitică pentru categoria de operaţiuni privind salariile personalului, care au o valoare de 40 mil. Euro.*

Calculul corespunzător va fi: 40 mil. Euro (valoarea categoriei de operaţiuni) împărţit la 50 mil. Euro (baza materialităţii) egal cu 0.8, din care auditorul extrage rădăcina pătrată (0,8944). Apoi, înmulţeşte acest rezultat cu nivelul materialităţii (450.000 Euro) obţinând diferenţa acceptabilă de 402.292 Euro.

Uneori, valoarea unei categorii de operaţiuni poate fi mai mare decât baza materialităţii aleasă de auditor, spre exemplu atunci când sunt alese activele nete ca bază a materialităţii. În acest caz, auditorul va stabili diferenţa acceptabilă ca fiind egală cu nivelul materialităţii.

A doua etapă a unei proceduri analitice este aceea de a face o estimare (calcularea previziunii). Auditorul trebuie să efectueze această procedură înainte de a cunoaşte valoarea care apare în situaţiile financiare. De aceea prognoza pe care auditorul o realizează trebuie să rezulte din date independente de înregistrările contabile.

Cât de departe va merge auditorul în coroborarea datelor depinde de încrederea pe care o va avea în aceste date. În general, auditorii se bazează mai mult pe coroborarea datelor obţinute, din interiorul entităţii decât pe cele obţinute din afara entităţii.

De pildă, dacă auditorul verifică o şcoală cu 150 de profesori angajaţi, care câştigă 2000 Euro pe an fiecare, atunci el se va aştepta ca valoarea totală a cheltuielilor cu salariile să fie 300.000 Euro (150x2000).

Dacă o entitate auditată, colectează taxele locale de la populaţie, atunci auditorul va fi în măsură să estimeze care ar trebui să fie veniturile totale.

Astfel, dacă entitatea auditată colectează 100 Euro pentru fiecare apartament din zonă, şi 150 Euro pentru fiecare casă şi sunt 20.000 de apartamente şi 5.000 de case, atunci venitul aşteptat va fi:

	Număr	Valoare	Total venituri
Apartamente	20.000	100 Euro	2.000.000 Euro
Case	5.000	150 Euro	750.000 Euro
			2.750.000 Euro

[1] *Cf.* Ibid.

Scanned with OKEN Scanner

A treia etapă a procedurilor analitice este aceea de a compara prognoza cu valoarea contului. Aceasta constituie o operaţie simplă pe care auditorul trebuie să o înregistreze în documentele de lucru după urmează:

Cheltuieli salariale:

Cheltuieli previzionate (Euro)	Cheltuieli actuale (Euro)	Diferenţa (%)	Diferenţa (Euro)
300.000	320.000	6,6%	20.000

Auditorul va trebui apoi să evalueze dacă cifrele efective se încadrează în limite acceptabile, aceasta însemnând că diferenţa dintre prognoză şi cifrele din cont este mai mică decât diferenţa accepta.

Dacă cifrele din situaţiile financiare se încadrează în aceste limite, atunci auditorul are certitudinea că cifrele sunt corecte iar operaţiunile verificate sunt în conformitate cu reglementările în vigoare.

Acolo unde cifrele din cont se situează în afara limitelor, auditorul trebuie să solicite explicaţii conducerii entităţii referitoare la această variaţie. În mod obişnuit, auditorul va adresa întrebări deschise, cum ar fi *„Ce factori au afectat veniturile din taxele locale anul trecut?"* şi nu va întreba *„De ce venitul rezultat din taxele locale este mai mare cu 45% în acest an?"*

Auditorul trebuie să anticipeze cum ar putea explica managerii această diferenţă, pregătind întrebări suplimentare pentru obţinerea imediată a unor clarificări şi a unor eventuale probe. Explicaţiile primite, precum şi numele persoanelor care au formulat aceste explicaţii vor fi înregistrate în documentele de lucru.

Ideal ar fi ca auditorul să poată corobora explicaţiile managerilor, prin discuţii cu două sau mai multe persoane independente. În acelaşi timp trebuie să obţină asigurarea că explicaţiile managerilor sunt rezonabile.

Dacă veniturile în contul de taxe locale sunt de 4.000.000 Euro, iar previziunile au fost de 2.750.000 Euro, atunci auditorul va cere explicaţii pentru variaţia de 1.250.000 Euro (45%). Dacă managerul îi explică auditorului că această creştere se datorează noilor apartamente construite în timpul anului, atunci auditorul va trebui să afle câte apartamente au fost construite şi data la care trebuie să înceapă plata taxelor locale pentru acestea.

Dacă auditorul descoperă că au fost construite 250 de apartamente noi şi pentru acestea ar fi trebuit să plătească taxe locale pentru 6 luni ale

Scanned with OKEN Scanner

anului, atunci diferenţa explicată de către manager este de 12.500 Euro (250 x 100 x 6/12 = 12.500).

De aici rezultă că managerul nu a explicat toată diferenţa, auditorul trebuind să ceară explicaţii suplimentare. Auditorul poate face acest lucru de mai multe ori până ajunge la o concluzie.

Dacă auditorul face o estimare, care se încadrează în diferenţa acceptată şi rezultatul este compatibil cu alte probe de audit, atunci se poate baza pe procedura analitică. Dacă diferenţa dintre ceea ce s-a estimat şi cifrele din conturi depăşeşte diferenţa acceptabilă, iar auditorul nu poate modifica previziunea, atunci acesta nu se poate baza pe procedurile analitice şi va trebui să efectueze toate testele directe de fond, pentru a verifica dacă cifrele din cont nu conţin erori materiale.

Dacă auditorul, în urma evaluării iniţiale a riscului, a stabilit *factorul de risc* ca fiind egal cu 3, şi ulterior constată că se poate baza pe procedurile analitice, atunci el poate folosi un factor de risc egal cu 2 pentru a calcula dimensiunea eşantionului asupra căruia se vor aplica teste directe de fond. În cazul în care după evaluarea iniţială a riscului se obţine un factor de risc egal cu 2, iar auditorul constată că se poate baza pe procedurile analitice, atunci pentru calculul dimensiunii eşantionului el poate utiliza un factor de risc egal cu 0,7.

O procedură analitică satisfăcătoare oferă posibilitatea ca auditorul să testeze mai puţine operaţiuni.

De exemplu, la entitatea B, contul de salarii este de 3 mil. Euro, iar precizia de 35.000 Euro. Auditorul a evaluat riscul inerent şi riscul de control ca fiind mediu. Astfel, factorul de risc este egal cu **2.**

Dacă auditorul doreşte să selecteze un eşantion MUS, atunci va calcula dimensiunea eşantionului după cum urmează: *[(Valoarea populaţiei (Euro) / Precizia (Euro)] x Factorul de risc = dimensiunea eşantionului, adică (3.000.000/35.000) x 2 = 171.*

Auditorul aplică procedura analitică iar previziunea se situează în limitele diferenţei acceptabile. În acest caz, el se poate baza pe procedura analitică şi poate reduce factorul de risc, utilizând 0,7 pentru a calcula dimensiunea eşantionului: (3.000.000/35.000) x 0.7 = 60.

Notă: *Dacă auditorul utilizează programul IDEA pentru a extrage un eşantion MUS şi aplică procedura analitică, făcând o estimare care se situează în limitele diferenţei acceptate, atunci va accepta un procent de 23% pentru Basic Precision Pricing în loc de 67%.*

Totuşi, chiar dacă auditorul aplică procedura analitică, iar prognoza se află în limitele diferenţei acceptate, el nu trebuie să folosească un factor

Scanned with OKEN Scanner

de risc mai mic decât 0,7, pentru a calcula mărimea eşantionului asupra căruia se vor efectua testele directe de fond. Dacă după efectuarea procedurii analitice nu se obţine o estimare care să se încadreze în limitele diferenţei acceptate, atunci aceasta ne indică posibilitatea existenţei de erori în situaţiile financiare, erori care trebuie identificate, investigate şi corectate[1].

Procedurile analitice pot fi utilizate şi în cazul în care nu este posibil să se folosească informaţii din afara sistemului contabil pentru a estima cifrele din situaţiile financiare. Procedurile analitice, cu toate că rămân un instrument util, în asemenea cazuri prezintă mai puţină încredere.

În astfel de cazuri, auditorul poate utiliza bugetul entităţii sau alte cifre care se regăsesc în situaţiile financiare anterioare (ajustate cu rata inflaţiei) pentru a face o estimare referitoare la cifrele din situaţiile financiare care vor fi auditate.

4.1.6.3. Testarea controalelor interne

Există riscuri asociate fiecărei categorii de operaţiuni, acestea fiind cunoscute sub denumirea de riscuri inerente. În general o entitate bine gestionată, trebuie să implementeze o serie de controale, cunoscute sub denumirea de „*controale cheie*" care au drept scop reducerea acestor riscuri.

În cele ce urmează sunt evidenţiate câteva riscuri posibile ce pot apare în cazul achiziţiilor de bunuri şi servicii, precum şi controalele aferente.

Dacă auditorul crede că se poate baza pe controalele interne, acestea ar trebui testate, dacă este posibil chiar în timpul etapei de planificare. Testarea controalelor interne în faza de planificare a auditului permite auditorului să stabilească abordarea şi activităţile necesare procesului de audit.

De exemplu, în timpul fazei de planificare a auditului auditorul stabileşte că poate avea încredere în controalele interne, fără să le testeze. Când începe etapa de execuţie a auditului, el realizează că aceste controale nu au funcţionat eficient şi prin urmare nu se poate baza pe ele. În acest caz, auditorul va considera riscul de control ca fiind ridicat şi va hotărî creşterea dimensiunii eşantionului.

---

[1]Erori se pot identifica şi din explicaţiile oferite de managementul entităţii referitoare la diferenţa ce nu se încadrează în limitele „diferenţei acceptate", rezultă din estimarea unor valori monetare şi înregistrarea acestora în conturi. În astfel de cazuri, auditorul va trebui să verifice valoarea monetară a fiecărei erori, înainte de a accepta modificarea situaţiilor financiare.

Scanned with OKEN Scanner

Riscuri	Controale
o O plată făcută pentru anumite bunuri care nu au fost primite. o Plata este efectuată unei persoane neîndreptăţite. o Plata este făcută pentru o sumă calculată greşit. o O plată pentru bunuri şi servicii este făcută de două ori.	o Dacă facturile sunt verificate şi autorizate înainte ca plata să fie făcută. o Dacă persoanele responsabile, nu au permisiunea de a face plăţi cash (în numerar). o Dacă există o separare clară a responsabilităţilor între persoanele care recepţionează bunurile şi cele care efectuează plata acestora. o Dacă cecurile sunt păstrate în condiţii de securitate şi dacă se răspunde pentru utilizarea acestora. o Dacă ieşirile din sistemul de achiziţii bunuri şi servicii este punctat cu sistemul de contabilitate.

Această nouă abordare are următoarele consecinţe:

♦ Planul de audit trebuie să fie actualizat pentru a reflecta noua abordare şi dimensiunea eşantionului;

♦ Este posibil ca auditorul să nu aibă timpul fizic necesar pentru selectarea unui eşantion mai mare, ceea ce presupune ca restul echipei să întrerupă activitatea până când se realizează eşantionarea.

Efortul depus va fi mai mare, iar auditorul este posibil să nu dispună de resurse suficiente. Totodată, este important ca auditorul să analizeze şi să stabilească dacă controalele interne funcţionează eficient asupra tuturor categoriilor de operaţiuni sau numai asupra unei părţi din acestea.

De exemplu, entitatea A funcţionează foarte bine, caz în care auditorul poate stabili că se poate baza pe controalele interne, pentru toate categoriile de tranzacţii. Entitatea B nu funcţionează foarte bine, deşi echipa managerială este competentă, iar controalele asupra sistemului de salarizare sunt bine puse la punct şi eficiente.

În acest caz, auditorul se va baza pe controalele entităţii pentru sistemul de salarizare şi va efectua teste de fond detaliate pentru toate celelalte categorii de tranzacţii care trebuie revizuite.

Documentarea controalelor cheie

Dacă auditorul intenţionează să se bazeze pe controalele cheie, atunci el trebuie să le documenteze în detaliu.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru a face acest lucru, el va consulta manualele de proceduri precum şi alte documente unde sunt stabilite controalele entităţii.

De asemenea, auditorul trebuie să înregistreze:

♦ Detaliile reconcilierilor şi rapoartele managerilor, pentru a verifica dacă operaţiunile au fost procesate corect;

♦ Modul în care controalele entităţii previn sau detectează erorile;

♦ Cum a acţionat entitatea, atunci când au fost constatate erori.

Testarea controalelor cheie

Auditorul testează controalele pentru a obţine probe din care să rezulte că acestea funcţionează conform prevederilor iniţiale pe tot parcursul anului auditat şi s-au aplicat asupra tuturor operaţiunilor pe care le-a efectuat entitatea. De asemenea, auditorul verifică dacă în baza rezultatelor controalelor, managerii au dispus corectarea erorilor.

De menţionat că auditorul trebuie să concentreze testele asupra acelor controale care reduc riscurile specifice şi materiale, identificate în etapa de evaluare a riscului, deoarece ar putea fi ineficient să evalueze, documenteze şi testeze acele controale (asupra riscurilor), care nu au un impact material.

Programul de testare a controalelor

Înaintea testării controalelor auditorul pregăteşte un program de testare a acestora care va cuprinde:

♦ Controalele care trebuie testate;

♦ Probele pe care le va obţine auditorul;

♦ Volumul testelor pe care auditorul planifică să le efectueze, inclusiv dimensiunea fiecărui eşantion.

Auditorul trebuie, de asemenea să formuleze foarte clar în program ce înseamnă un control ineficace şi câte controale de acest gen vor fi acceptate.

Cum poate auditorul să testeze controalele?

Controalele pot fi testate de către auditor, prin observarea şi chestionarea personalului.

Auditorul va întreba în primul rând *cum sunt efectuate procedurile de control*, căutând să evite întrebarea, *dacă acestea sunt efectuate într-un anumit fel* (această nuanţă fiind foarte importantă).

Auditorul identifică nepotrivirea dintre ceea ce a observat şi ce au relatat persoanele responsabile. Chiar folosind această metodă, este puţin probabil că auditorul va obţine suficiente probe de audit, care să dovedească funcţionarea controalelor interne, pe tot parcursul anului.

Scanned with OKEN Scanner

De aceea, ei vor examina documente şi rapoarte care să confirme faptul că acestea funcţionează în timpul anului.

De exemplu, auditorul poate examina:

♦ Documente care să permită verificarea dacă managerii au autorizat operaţiunile economice sau au aprobat o reconciliere;

♦ Rapoartele de revizuire şi acţiunile în consecinţă ale managerilor.

De asemenea, auditorul poate reefectua controalele, în cazul în care nu s-a identificat nici o probă documentară care să ateste că acestea au funcţionat.

Să presupunem că avem o entitate care efectuează plata salariilor către personalul său o dată pe lună. Un control important, este acela de a verifica lunar dacă se efectuează punctajul informaţiilor din statele de plată cu cele din sistemul contabil. Auditorul a primit asigurarea că aceste punctaje sunt efectuate, deşi nu există nici un document în acest sens. În această situaţie, auditorul trebuie să efectueze punctajul datelor din statele de plată cu datele din sistemul contabil.

Dacă controalele interne sunt efectuate asupra mai multor operaţiuni individuale, auditorul poate selecta şi examina numai un eşantion dintre acestea.

O altă entitate procesează în fiecare an mii de facturi pentru bunuri şi servicii. Auditorul doreşte să se asigure dacă controlul autorizării pentru toate facturile a funcţionat pe parcursul întregului an aşa cum s-a prevăzut. Pentru aceasta el va testa un eşantion din aceste facturi.

Este de preferat să se utilizeze eşantionarea statistică, cunoscut fiind că metoda de eşantionare pe baza de unităţi monetare nu se utilizează pentru a testa controalele interne, datorită faptului că aceste controale privesc toate operaţiunile şi nu doar cele cu valori ridicate.

Dacă celelalte metode statistice sunt impracticabile, eşantionul ce urmează a fi testat va fi selectat utilizând raţionamentul profesional al auditorului.

Auditorul trebuie să decidă numărul şi tipul testelor (de exemplu, verificarea prin care se confirmă că o reconciliere a fost realizată sau este necesară reefectuarea acesteia).

Dacă frecvenţa controalelor este mai redusă (de exemplu, este de preferat o reconciliere lunară decât un control aplicat fiecărei tranzacţii) şi volumul testelor va fi mai mic. Auditorul poate testa controalele pe toată perioada în care a funcţionat sau în cea mai mare parte a funcţionării acestuia.

De menţionat că el va realiza aceste testări, atât pentru controalele care privesc un număr mare de operaţiuni cât şi pentru controalele referitoare la acele operaţiuni care sunt materiale prin natură sau context.

Scanned with OKEN Scanner

Reefectuarea controalelor are drept consecință obținerea de probe mult mai de încredere decât cele obținute prin examinarea documentelor. Deseori, auditorii combină reefectuarea controalelor cu examinarea documentelor.

Să presupunem că o entitate punctează lunar extrasele de la bancă cu înregistrările din sistemul contabil. Auditorul poate decide să reefectueze punctajul pentru o singură lună și să examineze documentele care atestă efectuarea acesteia, pentru a constata dacă aceasta s-a efectuat în mod corespunzător și la timpul oportun.

Controalele interne se împart în două categorii – controale preventive și controale de detectare.

Controalele preventive sunt destinate să stopeze apariția erorilor sau neregularităților din înregistrările contabile, în primul rând.

Controalele de detectare urmăresc să identifice și să corecteze erorile sau neregularitățile din înregistrările contabile dacă acestea au apărut deja.

În tabelul de mai jos sunt prezentate exemple specifice ce trebuie luate în considerare și exemple de modalități de evaluare a controalelor.

CONTROALE DE GESTIUNE	
Întrebările/ acțiunile pe care auditorul ar trebui să le aibă în vedere în momentul testării procedurilor de control	**Tehnicile de audit care îl ajută pe auditor să testeze dacă procedurile de control au funcționat eficace**
1. Ați revizuit activitatea personalului nou angajat? Dacă da, vă rugăm să ne arătați dacă această revizuire este înregistrată.	Se solicită prezentarea documentației care să ofere dovada revizuirii (de exemplu semnătura)
2. Încurajează conducerea și ia măsuri privind evaluările independente ale mediului de control și ale controalelor interne?	Se solicită prezentarea documentației care să demonstreze dacă scrisorile conducerii sunt analizate și primesc răspuns la nivelul comitetului de conducere și dacă rapoartele auditului intern privind controalele sunt încurajate de conducerea superioară și primesc răspuns din partea comitetului de conducere.
3. Răspunde conducerea cu fermitate față de încălcările codurilor de conduită sau ale legilor? Există comunicarea în	Se verifică dacă revizuirea documentelor este efectuată în plus față de alte controale.

Scanned with OKEN Scanner

întreaga instituţie a măsurilor disciplinare luate în urma încălcărilor?	
4. Acordă conducerea atenţia cuvenită procesului şi rezultatelor auditului extern? Urmăreşte conducerea dacă au fost implementate în fapt recomandările organismului de audit? Care este frecvenţa cu care se realizează această urmărire?	Se solicită prezentarea modului în care este documentată această urmărire.

CONTROALE ORGANIZAŢIONALE	
Întrebările/ acţiunile pe care auditorul ar trebui să le aibă în vedere atunci când testează procedurile de control.	**Tehnicile de audit care îl ajută pe auditor să testeze dacă procedurile de control au funcţionat eficace.**
1. Sunt prevăzute în politicile contabile şi în manualul de proceduri cerinţe specifice privind separarea atribuţiilor?	Interogarea personalului pentru a evalua dacă este efectuată separarea atribuţiilor.
2. Care sunt criteriile de separare a atribuţiilor pentru fiecare membru al personalului? Aveţi vreun document scris pentru susţinerea acestora?(de ex. fişe ale postului)	Verificarea manualului de proceduri pentru a identifica dacă separarea atribuţiilor este documentată.
3. Li se aduc la cunoştinţa noilor angajaţi responsabilităţile şi aşteptările conducerii, de preferat printr-o fişă a postului scrisă detaliat şi actualizată pe parcursul angajării lor?	
4. Este departamentul de audit intern independent de funcţia contabilă şi operativă?	

CONTROALELE DE AUTORIZARE	
Întrebările/ acţiunile pe care auditorul ar trebui să le ia în considerare atunci când	**Tehnicile de audit care îl ajută pe auditor să testeze dacă procedurile de control au**

Scanned with OKEN Scanner

testează procedurile de control.	funcționat eficace.
1. Care este persoana desemnată să autorizeze operațiunile sau să aibă acces la activele și înregistrările contabile? Este acesta un proces manual sau asistat de calculator? Arătați un exemplu. (de ex. o semnătură, un proces verbal al comitetului de conducere, etc)	Inspectarea documentului justificativ în vederea validării și a testării practice a sistemului.
2. Care sunt etapele care trebuie urmărite pentru a decide dacă autorizarea s-a făcut la nivelul corespunzător? Sunt respectate aceste etape? A primit fiecare operațiune autorizarea?	
3. Există vreo posibilitate de evitare a autorizării, indiferent dacă sistemul este manual sau computerizat? Cum detectează sistemul de control intern această situație? Există o asemenea situație în anul financiar auditat?	
4. Personalul de autorizare desemnat pare a fi corespunzător?	

CONTROALELE OPERAȚIONALE	
Întrebările/ acțiunile pe care auditorul ar trebui să le aibă în vedere când testează procedurile de control.	**Tehnicile de audit care îl sprijină pe auditor să testeze dacă procedurile de control au funcționat eficace.**
1. Cât de des sunt efectuate punctajele?	Verificarea punctajului luând în considerare următoarele: • Sunt clarificate (comparate) cu înregistrările auditate? • Respectă acestea termenele fixate?
2. Sunt efectuate punctajele manual, sunt prelucrate automat prin sistemul IT sau printr-o combinație a celor două modalități?	Testarea sistemului.
3. Cum garantați că toate	Verificarea manualului de

Scanned with OKEN Scanner

informaţiile sunt incluse în procesul de punctaj?	proceduri.
4. Sunt toate procedurile de punctaj incluse în manualul de proceduri şi politici contabile? Prezentaţi-ne manualul.	
5. Sunt verificate de către conducere toate punctajele făcute?	

CONTROALELE FIZICE	
Întrebările/ acţiunile pe care auditorul ar trebui să le aibă în vedere atunci când testează procedurile de control.	**Tehnicile de audit care sprijină auditorul să testeze dacă procedurile de control au funcţionat eficace.**
1. Au fost înregistrate multe schimbări în accesarea sistemului IT pe parcursul anului auditat?	Urmărirea până la soluţionare a oricăror modificări care au avut loc pe parcursul anului auditat.
2. Sunt încurajate verificările fizice periodice ale activelor şi sediilor?	Se verifică dacă persoanele desemnate efectuează inventarele fizice periodice independente de înregistrările contabile sau de active sub supervizare corespunzătoare şi dacă aceste inventarieri au pus de acord înregistrările stocului cu orice stornări de ajustare care s-au efectuat.

Dimensiunea eşantioanelor

Dacă auditorul testează controale care acoperă o categorie de operaţiuni ce depăşesc nivelul materialităţii, atunci este normal ca acesta să extragă şi să testeze un eşantion de 50 elemente.

De exemplu, o entitate cheltuieşte anual 4 mil. Euro pentru salarii. Unul dintre controale este acela de a verifica dacă plata acestora este autorizată de către manager. Materialitatea este în valoare de 2 mil. Euro. Auditorul va verifica modul de plată al salariilor la 50 de angajaţi, pentru a se asigura dacă acest control funcţionează cu eficacitate.

În cazul în care testul eşuează se va testa un eşantion suplimentar de 30 de elemente. Dacă şi cel de-al doilea test eşuează, auditorul va trage concluzia că nu se poate baza pe controalele interne ale entităţii şi va reevalua riscul de control ca fiind ridicat.

Scanned with OKEN Scanner

Dacă auditorul testează controale care *nu se referă la valori materiale*, atunci este suficient un eşantion alcătuit din 30 de articole.

De exemplu, o entitate cheltuieşte anual 4 mil. Euro pentru salarii. Auditorul testează salariile personalului angajat de către entitate în anul auditat. În urma testării au rezultat următoarele: au fost angajate 180 de persoane, totalul salariilor pentru aceşti angajaţi a fost de 360.000 Euro; materialitatea este de 2 mil. Euro. Unul dintre controale poate releva dacă formularul de angajare este semnat de către managerul care autorizează efectuarea plăţii salariilor către angajaţi. Auditorul va testa 30 de angajaţi pentru a se asigura dacă acest control a funcţionat efectiv.

Dacă primul test asupra eşantionului format din 30 de elemente a eşuat, auditorul va selecta un eşantion suplimentar de 20 de articole şi va efectua o nouă testare. Dacă şi acest test eşuează, atunci auditorul trage concluzia că nu poate să aibă încredere în controale.

Dacă auditorul constată că aceste controale nu au funcţionat corespunzător, va analiza dacă există alte controale care pot fi testate. Dacă nu mai poate identifica controale alternative sau dacă controalele alternative se dovedesc neeficace, va concluziona că riscul de control este ridicat, aceasta presupunând proiectarea şi efectuarea mai multor teste directe de fond.

4.1.6.4. Utilizarea muncii altor auditori şi experţi

Pentru auditor este eficient să poată folosi probele colectate de auditorii interni, de alţi auditori externi sau de experţi topografi şi evaluatori, care au măsurat terenuri sau au evaluat clădiri. De menţionat că, în condiţiile în care auditorul este responsabil pentru concluziile sale, atunci acesta se va asigura că probele obţinute sunt de încredere.

Auditul intern poate furniza probe asupra modului în care au funcţionat controalele interne, respectiv dacă acestea au fost eficace. De asemenea, controlul intern poate oferi probe în legătură cu acurateţea soldurilor conturilor care au fost investigate.

În mod normal auditorul evaluează auditul intern pentru a decide *dacă se poate baza sau nu* pe concluziile şi constatările acestuia. El realizează această activitate în etapa de planificare a auditului luând în considerare în primul rând independenţa, statutul, resursele şi calitatea auditului intern, după cum urmează:

- Independenţa auditului intern: acesta a funcţionat permanent, operând independent în acord cu linia trasată de management?
- Statutul auditului intern: acesta înaintează rapoarte direct conducerii entităţii? dacă a solicitat managementului să răspundă sau să

Scanned with OKEN Scanner

acţioneze la recomandările formulate? este împuternicit să realizeze întreaga gamă de sarcini sau sfera de activitate este restricţionată?;

♦ Resursele auditului intern: dispune de personal suficient şi bine pregătit pentru realizarea sarcinilor?

♦ Calitatea activităţii auditului intern: activitatea este corespunzător planificată, supervizată, revizuită şi documentată?

Dacă auditorul concluzionează că funcţionarea auditului intern este lipsită de independenţă nu are un statut corespunzător şi nici resurse suficiente sau calitatea activităţii este îndoielnică, atunci el nu va avea încredere în acesta.

În cazul în care auditorul concluzionează că auditul intern a funcţionat în condiţii de suficientă independenţă, a dispus de resursele necesare şi de un statut corespunzător iar calitatea activităţii a fost bună, atunci el va trebui să evalueze rezultatele acestuia în situaţia în care intenţionează să le utilizeze.

Pentru aceasta, auditorul analizează:

♦ Dacă managerii, supervizorii şi personalul care acţionează în cadrul auditului intern sunt experţi în domenii;

♦ Dacă activitatea de revizuire a activităţii de către manageri/ revizori este suficient de cuprinzătoare;

♦ Dacă probele obţinute sunt suficiente şi susţin concluziile auditului.

De asemenea, auditorul va efectua un minimum de teste sau va reface unele activităţi ale auditului intern.

Dacă auditorul internţionează să utilizeze munca altor auditori externi, el va evalua calificările profesionale şi experienţa acestora. Totodată, se va asigura că termenii angajării altor auditori sunt adecvaţi scopului activităţii sale şi că aceştia au înţeles în totalitate cerinţele impuse de angajament.

Totuşi, este necesar ca auditorul să aibă acces şi să evalueze orice constatare importantă referitoare la activitatea celorlalţi auditori, pentru a se asigura că aceasta este adecvată scopului propus.

De regulă, auditorul poate realiza această evaluare pe mai multe căi. De exemplu, prin contacte şi discuţii, obţinerea unor rezumate scrise a procedurilor folosite de alţi auditori (care pot fi sub forma unor chestionare sau liste de întrebări) şi revizuirea documentelor de lucru a acestora.

4.1.7. Pregătirea planului de audit

Auditorul întocmeşte planul de audit, în scopul stabilirii obiectivelor de audit şi a modului în care acestea vor fi îndeplinite. Planul de audit

Scanned with OKEN Scanner

constituie un intrument prin care se monitorizează progresele realizate şi se promovează atât calitatea cât şi profesionalismul activităţii de audit.

4.1.7.1. Elementele planului de audit

Un plan eficace reprezintă un document succint care are 5 sau 6 pagini. Acesta rezumă planificarea activităţilor făcând referire la documentele de lucru. De regulă, planul de audit este redactat urmărind dezvoltarea următoarelor titluri:

♦ *Prezentare generală (Background)* - informaţii despre entitatea auditată;

♦ *Materialitate* (nivelul general al materialităţii pe care îl stabileşte auditorul şi precizarea oricăror excepţii când este cazul. De exemplu, dacă auditorul a ales un nivel separat, mai scăzut al nivelului materialităţii pentru anumite sume);

♦ *Evaluarea riscului* (evaluarea riscului de către auditori luând în considerare evaluarea mediului de control şi al controalelor aflate în funcţiune pentru fiecare dintre domeniile ce urmează a fi auditate);

♦ *Obiectivele de audit.* În mod obişnuit acestea includ:

- *Obiective generale* – rezultate din prevederile relevante din legea de organizarea şi funcţionarea a Curţii de Conturi. De exemplu, prevederile legale specifice care îi atribuie competenţă Curţii de Conturi să auditeze cheltuielile statului, colectarea taxelor, privatizarea şi fondurile U.E.

- *Obiective principale* – acestea se referă la acurateţea/exactitatea situaţiilor financiare, legalitatea şi regularitatea tranzacţiilor de bază;

- *Obiective specifice* – de regulă, orice activitate de audit pe lângă obiectivele principale are şi obiective specifice. De exemplu, investigarea unor acuzaţii la adresa conducerii entităţii, şi urmărirea valorificării recomandărilor auditului precedent.

♦ *Abordarea auditului* – În cadrul acestui titlu este prezentat rezumatul testelor ce trebuie realizate, inclusiv volumul testelor de fond (vezi exemplul de mai jos). Totodată, vor fi prezentate situaţiile în care auditorul intenţionează să folosească procedurile analitice. În acest caz, auditorul va stabili cifrele din conturi ce vor fi folosite în aplicarea procedurilor analitice, precum şi căile, respectiv modalitatea în care va face previziunea.

De exemplu, pentru a face previziuni referitoare la operaţiunile privind salariile, se pot folosi înregistrările din anii anteriori privind numărul de angajaţi şi statele de plată.

Scanned with OKEN Scanner

Categoria de operaţiuni	**Populaţia (Val.)**	**Populaţia (Nr.)**	**Metoda de eşanti-onare**	**Dimensiunea eşant. ca procent din valoarea populaţiei**	**Dimensiunea eşant. ca procent din numărul populaţiei**
Plătitori de impozite pe proprietate/ casă, teren	300.000	10.200	Eşantionare aleatorie	20%	23%
Salarii pentru noii angajaţi/înce pători		40	Eşantionare aleatorie	25 %	20%
Salarii pentru cei aflaţi în concedii		12	Eşantionare aleatorie	50 %	50%
Plăţi de salarii		1.200	Eşantionare a pe baza de unităţi monetare	10 %	15%
Achiziţii de bunuri – plăţi peste 10.000 Euro			Testare 100%		-
Achiziţii de bunuri – altele			Eşantionare a pe baza de unităţi monetare	10%	20%

♦ *Resurse şi graficul de timp:* această secţiune stabileşte momentul în care auditorul va începe şi va finaliza activitatea de audit, inclusiv numărul de zile pe care echipa de audit îl va petrece la sediul entităţii, cine va efectua activitatea (inclusiv dacă sunt necesari, specialişti IT sau experţi externi) şi care vor fi responsabilităţile acestora. Dacă este cazul, se stabileşte bugetul propus pentru deplasări sau alte cheltuieli. Se stabilesc, de asemenea, unele termene limită cum ar fi: data când se va schiţa raportul de audit şi se va înainta directorului pentru analiză şi avizare; când vor fi luate în considerare comentariile (obiecţiile) entităţii auditate, când se va prezenta proiectul raportului către consilier (dacă este cazul); şi când va fi redactat raportul final.

Scanned with OKEN Scanner

♦ *Persoanele cheie de contact din entitatea auditată* (se menționează o persoană sau se întocmește o listă cu mai multe persoane cheie din cadrul entității, urmând să se precizeze numele și prenumele, departamentul, adresa poștală, telefonul și adresa de e-mail).

Planul de audit trebuie revizuit, aprobat și semnat la două niveluri de conducere. De exemplu, de către director și consilier sau de către directorul adjunct (sau șeful echipei de audit) și director.

În timpul planificării, auditorul pregătește programele de audit, care vor include în principal aserțiunile ce urmează a fi testate de către auditori.

De exemplu, în urma selectării unui eșantion din statele de plată, auditorul va urmări:

- înregistrările corespunzătoare efectuării plății către angajații entității - se verifică aserțiunile *existența și regularitatea;*

- justificarea și autorizarea plăților acestora – se verifică aserțiunile *acuratețea și regularitatea;*

- dacă plățile de salarii, taxele aferente și asigurările sociale, au fost corect calculate – se verifică aserțiunea *evaluare;*

- dacă plățile au fost corect codificate – se verifică aserțiunea *prezentare.*

Auditorul trebuie să revadă programele de audit anterioare înainte de a le elabora pe cele curente. El alege (sau uneori dezvoltă) teste menite să conducă la îndeplinirea obiectivelor de audit căutând să acopere toate aserțiunile relevante referitoare la audit.

Dacă într-un domeniu identifică riscuri specifice și consideră că managementul entității nu a implementat control adecvat, atunci el trebuie să se asigure că, testele de fond planificate se adresează acestor riscuri.

De regulă, auditorul trebuie să stabilească în programul de audit: *obiectivul testului, definirea erorii și populația ce urmează a fi testată.*

4.1.8. Revizuirea planului de audit

Revizuirea planului de audit constituie o responsabilitate a directorului, care trebuie să se asigure că acesta conține suficiente activități menite să conducă la îndeplinirea obiectivelor auditului. De aceea, el trebuie să verifice dacă planul este în concordanță cu politicile și standardele aplicabile, inclusiv dacă raționamentul profesional utilizat de auditori este justificat în documentele de lucru.

De exemplu, directorul va analiza modul de stabilire a nivelului materialității, precum și modalitatea în care s-a realizat evaluarea riscului.

Scanned with OKEN Scanner

De asemenea, el verifică dacă procedurile analitice planificate sunt cele mai adecvate.

Dacă este mulţumit de conţinutul planului prezentat de echipa de audit îl aprobă. În caz contrar, va discuta cu auditorii pentru efectuarea ajustărilor necesare.

4.2. Execuţia

În continuare ne vom referi la modul în care un auditor realizează evaluarea rezultatelor (anterior fiind descrise procedurile de audit pe care trebuie să le adopte un auditor pentru a atinge obiectivele), la necesitatea de a raporta anumite probleme managementului entităţii imediat ce acestea au fost identificate, precum şi la rolul şi conţinutul documentelor de lucru.

4.2.1. Evaluarea, inclusiv investigarea erorilor şi slăbiciunilor controlului intern în timpul auditului

Auditorii trebuie să evalueze erorile identificate pe parcursul desfăşurării procesului de auditare. Ei efectuează această activitate, cu scopul de a evalua impactul erorilor asupra opiniei de audit, precum şi pentru a stabili activitatea suplimentară pe care trebuie să o execute. Aceasta reduce riscul ca auditorul să se afle în situaţia de a nu obţine suficiente probe de audit, care să-i permită să finalizeze auditul.

Imediat ce auditorul descoperă erori sau slăbiciuni ale sistemului de control, el va investiga *cum* şi *de ce* s-au produs acestea. Erorile descoperite în timpul efectuării testelor, în special în timpul testării elementelor cheie sau a celor cu valoare mare – sugerează existenţa unor slăbiciuni şi solicită ca auditorul să revizuiască evaluarea riscului.

Totodată, auditorul utilizează erorile descoperite pentru a actualiza erorile estimate. Dacă baza materialităţii creşte sau descreşte cu mai mult de 10% faţă de ceea ce a stabilit auditorul în faza de planificare, acesta va ajusta, de asemenea, şi nivelul materialităţii.

În cazul în care auditorul modifică evaluarea riscului, erorile estimate sau nivelul materialităţii, atunci el va înregistra aceste schimbări şi motivaţia aferentă în documentele de lucru.

Totodată, ţinând cont de aceste modificări va calcula noua dimensiune a eşantioanelor ce urmează a fi selectate în vederea efectuării testelor directe de fond. Orice schimbare a planului de audit trebuie revizuită şi aprobată de director.

Scanned with OKEN Scanner

4.2.2. Raportarea concluziilor semnificative către entitatea auditată în timpul auditului

Auditorii vor fi în alertă atunci când apar următoarele situații: constatarea de slăbiciuni ale controlului intern, depistarea de înregistrări neadecvate, descoperirea de erori/ operațiuni neobișnuite sau anumite rezultate care pot indica frauda, lipsă de probitate (onestitate) sau corupție.

În timpul auditului, anumiți factori pot indica creşterea riscului de fraudă după cum urmează:

♦ Plăți efectuate fără documente justificative, în locații neuzuale sau către furnizori necunoscuți;

♦ Înregistrări dezordonate, în special acolo unde punctajele nu au fost efectuate în întregime sau au fost făcute de către o persoană care avea şi alte atribuții;

♦ Neurmărirea permanentă a activității de audit, lipsa unor documente importante sau documente care apar ca distruse accidental. De asemenea, constituie un avertisment şi existența la anumite categorii de operațiuni a mai multor copii ale documentelor;

♦ Dacă managementul afirmă cu insistență că nu are probleme de fraudă motivând că tot personalul este demn de încredere;

♦ Dacă un funcționar important se simte ofensat când i se atrage atenția că are o prezență nepotrivită, are un amestec nejustificat într-un anumit domeniu, cu toate că este recunoscut ca expert în domeniul său.

De exemplu, prezența funcționarilor de la compartimentul de resurse umane în locurile unde funcționarii de la compartimentul de aprovizionare adoptă decizia privind o anumită achiziție. Dacă cineva, în afară de manager, încurcă efectuarea unei activități creând impresia „falsă" că deține cunoştințele necesare privind derularea unei anumite activități.

De aceea, auditorul trebuie să comunice cât mai repede posibil managementului entității, constatările faptice însoțite de dovezi scrise, atunci când:

♦ identifică slăbiciuni importante ale controalelor interne ale entității;

♦ suspectează existența unor fraude, chiar dacă efectul potențial asupra situațiilor financiare nu este material;

♦ descoperă erori importante sau fraude.

Auditorul va analiza şi va decide cu multă atenție, căruia dintre managerii entității îi va raporta aspectele privind fraudele şi erorile semnificative. În legătură cu frauda, auditorul trebuie să evalueze şi

Scanned with OKEN Scanner

probabilitatea ca managerul sau chiar persoane din conducerea entităţii să aibă legătură cu aceasta.

De regulă, aspectele care indică frauda, trebuie raportate la un nivel superior managerului care este responsabil de activitatea persoanelor presupuse a fi implicate în aceasta. Dacă auditorul suspectează persoane importante responsabile din cadrul conducerii entităţii, acesta va urma calea legală pentru a stabili procedurile ce trebuie urmate.

4.2.3. Evaluarea rezultatelor procedurilor analitice

Auditorul trebuie să evalueze rezultatele procedurilor sale de audit, pentru a ajunge la o opinie în legătură cu modul de întocmire şi prezentare a situaţiilor financiare. Ei caută să se informeze dacă situaţiile financiare conţin erori materiale care ar putea să inducă în eroare pe utilizatorii acestora.

În procesul de evaluare a rezultatelor procedurilor de audit, auditorii utilizează uneori şi raţionamentul profesional. De aceea, evaluarea trebuie să fie bine documentată şi realizată de întreaga echipă, astfel încât să poată fi revizuită. Astfel de măsuri ajută la obţinerea asigurării că, toate constatările şi consecinţele au fost analizate corespunzător înainte ca situaţiile financiare să fie certificate.

Auditorul evaluează rezultatele activităţii de audit pentru fiecare categorie de operaţiuni în mod individual şi pentru situaţiile financiare, în ansamblu. De asemenea, auditorul evaluează erorile identificate ca urmare a efectuării testelor directe de fond. Totodată, evaluează rezultatele fiecărei proceduri analitice şi a testelor de control care au fost realizate în timpul fazei de execuţie a auditului.

Evaluarea generală a auditorului, trebuie să includă toate sursele de asigurare a auditului, care laolaltă furnizează o opinie generală asupra situaţiilor financiare.

În continuare sunt prezentate în rezumat unele considerente privind evaluarea procedurilor analitice şi a testelor de control:

Evaluarea procedurilor analitice	Dacă procedurile analitice permit formularea unei previziuni în limitele unei diferenţe acceptabile, atunci auditorul poate să se bazeze pe asigurarea planificată. În cazul în care, procedurile analitice nu indică o previziune în limitele diferenţei acceptabile, atunci asigurarea planificată nu poate fi preluată, iar auditorul trebuie să adopte proceduri alternative de audit, menite să conducă la obţinerea asigurării

Scanned with OKEN Scanner

	planificate. Aceasta înseamnă, de regulă, efectuarea mai multor teste directe de fond. *Dacă diferența acceptabilă este depășită sau nu, diferențele dintre previziuni și cifrele din conturi nu constituie erori. Aceste diferențe nu ar trebui să fie incluse în evaluarea generală a erorilor.*
Evaluarea testelor de control	Dacă auditorii constată că, unele controale nu au funcționat corespunzător vor analiza posibilitatea testării altor controale (alternative). În cazul în care nu se pot identifica controale alternative sau dacă controalele alternative se dovedesc ineficace, auditorul trebuie să revizuiască planul de audit. În mod uzual, această situație conduce la efectuarea unui volum sporit de proceduri directe de fond. *Dacă testele de control ale auditorului eșuează, aceasta nu înseamnă în mod obligatoriu că există erori bănești sau neregularități în categoria de operațiuni testată.* De exemplu, dacă nu se realizează o analiză a variației lunare a salariilor individuale, aceasta nu înseamnă neapărat că statul de plată al salariilor pentru acea lună este greșit.

Cu toate că există o gamă largă de elemente de comparație valorică în activitatea de evaluare a erorilor, auditorul trebuie să ia în considerație și implicațiile elementelor calitative. De exemplu, când auditorul evaluează impactul erorilor, el consideră nu numai materialitatea prin valoare dar și materialitatea prin context și natură.

4.2.4. Evaluarea rezultatelor procedurilor directe de fond

Evaluarea rezultatelor procedurilor directe de fond trebuie să fie realizată ținând cont, dacă acestea s-au aplicat asupra tuturor operațiunilor sau numai asupra unui eșantion al acestora.

4.2.4.1. Evaluarea rezultatelor procedurilor directe de fond, în cazul în care categoriile de operațiuni nu au fost eșantionate

Această evaluare constă în analizarea rezultatelor procedurilor directe de fond care s-au aplicat asupra tuturor tranzacțiilor (testate 100%). De regulă, sunt testate 100%, populațiile care sunt compuse din tranzacții importante sau cele cu valoare ridicată. În acest caz, auditorul nu extrapolează erorile constatate, întrucât impactul acestora este limitat la

Scanned with OKEN Scanner

tranzacţiile unde au fost identificate. Auditorul cunoaşte extinderea erorii deoarece toate elementele din acea populaţie au fost testate.

4.2.4.2. Evaluarea rezultatelor procedurilor directe de fond, în cazul în care tranzacţiile au fost eşantionate

Dacă auditorul constată erori într-un eşantion, el estimează nivelul erorii pentru întreaga populaţie. Această operaţiune este denumită *extrapolarea erorilor*[1].

Modul în care auditorul extrapolează erorile depinde de metoda de selecţie a eşantionului, respectiv dacă eşantionul s-a extras prin metoda eşantionării pe bază de unităţi monetare (MUS) sau dacă eşantionul a fost extras prin metoda aleatorie (RANDOM).

În cazul unui eşantion extras prin MUS, operaţiunile sunt selectate în concordanţă cu mărimea lor (valoarea monetară). În această situaţie, auditorul extrapolează orice erori constatate, nu numai în legătură cu dimensiunea operaţiunii ci şi cu valoarea categoriei de tranzacţii examinate, precum şi cu mărimea eşantionului selectat.

În cazul eşantionului care nu a fost selectat pe baza metodei MUS, auditorul calculează rata erorii sub forma unui procent din valoarea totală a eşantionului selectat pentru testare şi o extrapolează în întreaga populaţie a categoriei de tranzacţii.

De precizat că în această situaţie, auditorul trebuie să fie convins că eşantionul testat, este reprezentativ pentru toate articolele din întreaga populaţie.

Evaluarea rezultatelor testării eşantioanelor selectate prin MUS

Eşantionarea efectuată pe baza metodei MUS este folosită, în general, la acele audituri care urmăresc să efectueze testarea unor serii numeroase de operaţiuni, de valoare mică şi în general la operaţiunile omogene pentru care riscul evaluat al erorii este redus, de exemplu la auditarea statelor de plată sau a fondului de pensii.

Eşantionarea prin metoda MUS se bazează pe anumite unităţi monetare luate individual. Auditorul trebuie să stabilească măsura în care fiecare articol eşantionat este eronat, apoi să extrapoleze eroarea asupra întregului interval de eşantionare din cadrul categoriei de tranzacţii.

---

[1]Auditorul nu ar trebui, în mod normal, să exprime o opinie cu rezerve pe baza erorii extrapolate. Dacă totuşi evaluarea indică un nivel material al erorii extrapolate, auditorul are în vedere extinderea activităţii de audit pentru a cuantifica nivelul real al erorii.

Scanned with OKEN Scanner

Un ghid privind modul de calcul al acestui tip de eroare este prezentat în continuare.

S-a stabilit un eşantion obţinut prin metoda MUS destinat testării cheltuielilor de funcţionare ale Ministerului Integrării Europene. Intervalul de eşantionare este de 250.000 euro. Articolul testat este o factură pentru Buletinul Informativ al Comisiei Europene.

În momentul verificării facturii, se descoperă că aceasta a fost convertită la un curs de schimb incorect şi a fost înregistrată în evidenţe la valoarea de 2.560 Euro în loc de 2.680 Euro, respectiv subevaluată cu 120 Euro.

	(a)	(b)	(c)	(d)	(e)	(f)
Fila din document ul de lucru ...	**Valoarea înregistrată**	**Valoarea auditată**	**Eroarea (a-b)**	**Denaturarea (c/a)**	**Eroarea proiectată (d*ASI)**	**Ajustarea entităţii auditată**
	€	€	€		€	€
Articole eşantionate						
C.2.PS	2.560	2.680	-120	0,046875	-11718,75	0
	!Marcaj în document nedefinit, STSAMBV2	**!Marcaj în document nedefinit, STSAMBV2**	**!Marcaj în document nedefinit, STSAMBV2**	0	0	**!Marcaj în document nedefinit, STSAMBV2**
	!Marcaj în document nedefinit, STSAMBV2	**!Marcaj în document nedefinit, STSAMBV2**	**!Marcaj în document nedefinit, STSAMBV3**	0	0	**!Marcaj în document nedefinit, STSAMBV2**
	!Marcaj în document nedefinit, STSAMBV2	**!Marcaj în document nedefinit, STSAMBV2**	**!Marcaj în document nedefinit, STSAMBV4**	0	0	**!Marcaj în document nedefinit, STSAMBV2**
	!Marcaj în document nedefinit, STSAMBV2	**!Marcaj în document nedefinit**	**!Marcaj în document nedefi**	0	0	**!Marcaj în document nedefinit, STSAMBV2**

Scanned with OKEN Scanner

		, STSAM BV2	nit, STSA MBV5			
Eroarea totală a eşantionului	2.560	2.682.680	-12-120	0.046875	-11718.75	0

Eroarea extrapolată este de 11.719 Euro. Aceasta este calculată ca procent (rata erorii) din valoarea înregistrată (adică valoarea înscrisă în registre şi nu valoarea identificată de auditor) ce reprezintă rata erorii care denaturează eşantionul. Rata erorii este multiplicată cu intervalul mediu de eşantionare deoarece se consideră că elementul testat este reprezentativ şi orice eroare detectată se presupune că va reapare cu aceeaşi frecvenţă în tot intervalul.

Evaluarea rezultatelor testării eşantioanelor selectate prin metoda aleatorie simplă RANDOM

Un auditor utilizează eşantionarea aleatorie simplă în situaţia în care elementele populaţiei nu sunt omogene şi unde a fost identificat un risc ridicat.

Pentru a evalua erorile, auditorul stabileşte nivelul erorii ca procent din valoarea totală al operaţiunilor testate înainte de extrapolare.

Exemplu: Un auditor testează finanţările nerambursabile la Ministerul Finanţelor (acesta are un sistem de finanţare nerambursabil pentru instituţiile culturale naţionale). Auditorul testează elementele selectate, utilizând eşantionarea aleatorie simplă, constatând o eroare la finanţarea nerambursabilă către „Institutul cultural pentru copii", care a fost înregistrată la valoarea de 4.550 Euro în loc de 4.050 Euro. Valoarea totală a operaţiunilor eşantionate (18 elemente) este de 126.520 Euro, iar valoarea totală a finanţărilor nerambursabile plătite pe parcursul anului este de 3.300.550 Euro.

Fila din documentul de lucru (referinţa)	**Erorile proiectate şi cunoscute**	**(a)**	**(b)**	**(c)**	**(d)**
		Valoarea înregistrată	**Valoarea auditată**	**Eroarea (a-b)**	**Ajustarea entităţii auditate**
		€	**€**	**€**	**€**
Articolele eşantionate					
C.3.PS	Institutul cultural	4.550	4.050	500	0

Scanned with OKEN Scanner

		0	0	**!Marcaj în document nedefinit, NSSAMB V2**	0
		0	0	**!Marcaj în document nedefinit, NSSAMB V3**	0
		0	0	**!Marcaj în document nedefinit, NSSAMB V4**	0
		0	0	**!Marcaj în document nedefinit, NSSAMB V5**	0
	Total elemente eşantionate	4.554.550	4.054.050	50500	0

Rata erorii este de 500 Euro (supraevaluare) într-un eşantion de 126.520 Euro sau 0,395% (500/126.520 x 100 = 0,395%). Auditorul efectuează extrapolarea multiplicând rata erorii cu populaţia totală a categoriei de tranzacţii auditate de 3.300.550 (3.300.550 x 0,395%) = 13.370,17).

Evaluarea	**€**
Eroarea proiectată	
[eroarea totală în articolele eşantionate x (valoarea populaţiei eşantionate/valoarea eşantionului)] *)	13,037
Eroarea cea mai probabilă *(coloana (c) de mai sus)*	**!Marcaj în document nedefinit, NSKEYERTO**
Eroarea cea mai probabilă (eroarea cunoscută plus eroarea proiectată) =	**!Marcaj în document nedefinit,**

Scanned with OKEN Scanner

	NSPROJECT
Minus ajustarea entităţii auditate *(d)*	**!Marcaj în document nedefinit, NSKEYCATO**
Eroarea cea mai probabilă după ajustările entităţii auditate	0
(Eroarea cea mai probabilă ar trebui preluată în Sinteza Diferenţelor. Dacă eroarea cea mai probabilă se apropie de nivelul materialităţii, pot fi necesare proceduri suplimentare de audit)	
Rezultă o eroare extrapolată de 13.037 Euro.	

***) 500 x (3.300.550/126.520) = 500 x 26,08 ≅13037**

4.2.4.3. Compensarea erorilor

În fiecare categorie de operaţiuni, auditorul compară supraevaluările şi subevaluările pentru a obţine eroarea estimată în cadrul categoriei de tranzacţii.

Este posibil să existe supraevaluări sau subevaluări materiale şi cu toate acestea situaţiile financiare să fie corecte din punct de vedere material.

Totuşi, dacă se constată rate ridicate ale erorii, auditorul poate să-şi revizuiască evaluarea nivelului de risc stabilită în faza de planificare. Această revizuire poate conduce la creşterea factorului de risc, situaţie în care auditorul va recurge la efectuarea de teste suplimentare.

De menţionat că, în acest caz auditorul poate introduce în raportul său, comentarii în legătură cu nivelul ridicat al ratei erorii.

4.2.4.4. Limitarea erorilor

În situaţia în care auditorul constată erori băneşti sau eşecuri ale sistemului de control, el va analiza dacă eroarea poate fi limitată. Aceasta presupune că auditorul să clarifice dacă anumite erori, apar numai în împrejurări speciale. Împrejurări speciale ar fi de exemplu, tipurile speciale de operaţiuni care sunt autorizate de o anumită persoană.

Dacă auditorul este sigur că un anumit tip de eroare, apare numai în împrejurări speciale, ar trebui să nu extrapoleze eroarea la întreaga populaţie din care a fost selectat eşantionul, ci numai la sub-populaţia formată din operaţiunile efectuate în „împrejurări speciale".

De exemplu, auditorul efectuează teste directe de fond, asupra operaţiunilor de achiziţii ale entităţii A. El constată 6 erori băneşti, toate

Scanned with OKEN Scanner

privind achiziţiile de calculatoare portabile efectuate de către unul din directorii sucursalei entităţii din judeţul Braşov. În acest caz, auditorul va extrapola erorile numai la achiziţiile sucursalei entităţii din judeţul Braşov.

4.2.4.5. Evaluarea erorilor de regularitate

Auditorul trebuie să evalueze neregularităţile constatate pe parcursul auditului, pentru a determina impactul acestora asupra opiniei de audit. Erorile de regularitate pot avea un impact diferit în comparaţie cu impactul datorat erorilor băneşti.

Este important de subliniat faptul că, entităţile auditate sunt în măsură să corecteze erorile băneşti, dar este puţin probabil să aibă posibilitatea de a corecta erorile de regularitate. De aceea, auditorul trebuie să evalueze neregularităţile pentru a determina dacă acestea au un impact material în contextul situaţiilor financiare. El trebuie de asemenea, să aibă în vedere dacă neregularităţile sunt materiale prin natură, deoarece acestea influenţează tipul opiniei de audit exprimată în raport.

De exemplu, o agenţie guvernamentală a obţinut un venit de 200.000 Euro în urma organizării unei serii de conferinţe. Agenţia are o cheltuială brută de 17,5 milioane Euro şi active brute de 8,1 milioane Euro. Deşi activitatea nu a condus la pierderi de fonduri publice, organizarea de conferinţe nu este permisă de Reglementările financiare ale Agenţiei. Venitul total prezintă o neregularitate iar venitul obţinut din conferinţe este material în contextul situaţiilor financiare. Agenţia nu poate să întreprindă nimic pentru a schimba caracterul venitului ca fiind regulamentar înaintea semnării situaţiilor financiare, întrucât acest lucru necesită aprobarea Parlamentului. În astfel de condiţii, auditorul exprimă o opinie cu rezerve asupra situaţiilor financiare.

Erorile de regularitate nu sunt extrapolate, întrucât ele nu reprezintă un nivel de inexactitate bănească care să indice prezenţa unui nivel similar de eroare în cadrul fluxului categoriei de operaţiuni auditate. Acestea sunt mai degrabă operaţiuni neautorizate deoarece nu sunt efectuate în conformitate cu legile şi reglementările în vigoare.

Totuşi, descoperirea neregularităţilor poate provoca îngrijorări privind legalitatea operaţiunilor instituţiei. Neregularităţile nu vor avea impact asupra ratei erorii estimate de auditor în restul fluxului operaţiunilor. Auditorul îşi va documenta şi justifica raţionamentul atunci când descoperă neregularităţi, pentru a fi în măsură să demonstreze modul în care a estimat impactul asupra situaţiilor financiare.

De exemplu, în cazul agenţiei guvernamentale la care ne-am referit mai sus, auditorul a confirmat că agenţia a obţinut un venit nelegal de 200.000 Euro. Aceasta nu indică faptul că un nivel similar de eroare există

Scanned with OKEN Scanner

în altă parte în situaţiile financiare. De aceea, ar fi greşit să se extrapoleze impactul erorii la întreaga categorie de operaţiuni. Totuşi, lipsa de regularitate ar putea determina auditorul să considere că există un risc mai mare ca instituţia să facă şi alte tranzacţii neregulamentare.

4.2.4.6. Concluzii asupra rezultatelor evaluării erorii

Auditorul trebuie să stabilească dacă există erori materiale sau neregularităţi atât la nivelul categoriilor de operaţiuni cât şi la nivelul situaţiilor financiare în ansamblu. De asemenea, el evaluează implicaţiile eventualelor lacune ale probelor de audit. De exemplu, în cazul în care auditorul nu a fost în măsură să obţină probe de audit, care să susţină cifrele din situaţiile financiare sau nu a putut urmări o pistă de audit.

Auditorul cuantifică impactul acestor lipsuri în probele de audit, ţinând cont că acestea îl conduc la limitarea sferei opiniei sale de audit.

4.2.4.7. Determinarea caracterului semnificativ al nivelului erorilor şi neregularităţilor

Materialitatea oferă baza de comparaţie faţă de care auditorul determină nivelul global al erorilor sau neregularităţilor din situaţiile financiare, fiind atât de semnificativ încât:

♦ Situaţiile financiare nu oferă o imagine reală şi fidelă sau nu sunt prezentate corespunzător;

♦ Operaţiunile înregistrate în situaţiile financiare ale entităţilor nu sunt conforme cu intenţiile Parlamentului sau cu cele ale autorităţilor care le guvernează.

Atunci când auditorul compară eroarea globală cu nivelul materialităţii, el trebuie să aibă în vedere şi factorii calitativi care se referă la circumstanţele specifice ale activităţii entităţii auditate.

4.2.4.8. Determinarea existenţei erorile materiale în situaţiile financiare

Pentru a evalua nivelul erorilor din situaţiile financiare este necesar să fie îndeplinite următoarele cerinţe:

♦ Toate eşantionările planificate s-au realizat;

♦ Dimensiunile eşantionului au rezultat în urma aprecierilor rezonabile ale auditorului şi se bazează atât pe o înţelegere deplină a entităţii auditate, cât şi pe evaluarea riscului;

♦ Aprecierile au fost revizuite pe tot parcursul procesului de audit, ţinându-se cont şi de alte informaţii, considerate rezonabile.

Modelul de evaluare, prezentat mai jos, conţine trei linii ce reprezintă trei nivele de eroare dintr-o populaţie. Linia spre dreapta,

Scanned with OKEN Scanner

reprezintă nivelul erorii din populație care ar trebuie să fie material. Linia din mijloc reprezintă 50% din nivelul materialității.

De notat că nivelul de eroare din populație este compus din două părți: (a) eroarea pe care auditorul o constată în urma testării și (b) marja de nedetectare a auditorului care poate indica că eroarea nedectată ar fi mai mare sau mai mică decât cea presupusă, după cum urmează:

♦ O asigurare mai mare obținută de auditor în urma efectuării testelor directe de fond, asupra tranzacțiilor din eșantion, presupune un nivel al erorii nedetectate mai mare. În schimb, o asigurare mai mare, obținută ca urmare a efectuării testelor de control sau în urma aplicării procedurilor analitice, determină un nivel mai redus al erorii nedetectate. Aceasta este posibil deoarece atât testele de control cât și procedurile analitice furnizează un nivel de asigurare care se referă la întreaga populație.

♦ Auditorul poate avea în vedere un nivel mai mare al erorii nedetectate pentru entitățile predispuse la riscuri.

♦ Dacă auditorul a estimat inițial un nivel ridicat al erorii, dar constată în urma efectuării testelor directe de fond un nivel mai scăzut al acesteia, atunci va avea în vedere reducerea nivelului erorii nedetectate.

În modelul de evaluare se arată, dacă eroarea este sub 50% din materialitate, atunci, chiar dacă se admite un nivel al erorii nedectate de 50% din materialitate, nivelul total al erorii nu este material.

Modelul de evaluare

Scenariul 1	După ce a efectuat testele de audit, auditorul evaluează erorile din situațiile financiare. Eroarea estimată este foarte redusă în comparație cu materialitatea și nu depășește nivelul acesteia chiar după adăugarea unui nivel admis al erorii nedetectate de 50% din materialitate. Auditorul a obținut nivelul dorit de asigurare și anume că, situațiile financiare nu prezintă erori materiale.
Scenariul 2	Auditorul detectează erori mai mari de 50% din nivelul materialității dar sub nivelul materialității. În momentul în care auditorul adaugă nivelul admis al erorii nedetectate, totuși materialitatea este depășită. Auditorul are disponibile o serie de opțiuni, în acest caz – a se vedea secțiunea 5.2.4.9. de mai jos.
Scenariul 3	Auditorul detectează erori mai mari decât nivelul materialității chiar fără a adăuga nivelul permis al erorilor nedetectate. În afara cazului în care, impactul erorilor extrapolate poate fi restricționat prin limitare (vezi secțiunea 4.2.4.4. de mai sus), auditorul va exprima o opinie cu rezerve asupra situațiilor financiare. El ar trebui să

Scanned with OKEN Scanner

discute aceste cazuri cu directorul său şi cu entitatea auditată.

Documentarea concluziilor

Auditorul trebuie să înregistreze rezultatele testelor de audit, pentru fiecare categorie de operaţiuni, inclusiv să documenteze faptul că a luat în considerare toţi factorii calitativi atunci când a aplicat raţionamentul profesional.

4.2.4.9. Evaluarea globală

Auditorul evaluează nivelul global al erorii deoarece trebuie să exprime o opinie asupra situaţiilor financiare în ansamblu. Pentru aceasta, el însumează erorile cele mai probabile din fiecare categorie de operaţiuni luând în considerare dacă acestea afectează bilanţul contabil, contul de profit şi pierdere precum şi conturile de venituri şi cheltuieli.

Cum acţionează auditorul, în cazul în care materialitatea este depăşită?

Dacă auditorul ajunge la concluzia că există erori materiale în situaţiile financiare, el poate avea în vedere exprimarea unui opinii cu rezerve sau refuzul exprimării unei opinii. Aceasta este o decizie serioasă şi de aceea este important ca auditorul să identifice, încă din fazele incipiente ale auditului, posibilitatea existenţei erorilor materiale, astfel încât să trateze problema cu multă atenţie, luând în calcul următoarele alternative:

Să solicite conducerii entităţii realizarea unor activităţi suplimentare

Auditorul ar putea solicita conducerii entităţii auditate să întreprindă activităţi suplimentare pentru categoriile de tranzacţii cu probleme. Este responsabilitatea conducerii entităţii, să ofere asigurarea că, situaţiile financiare nu prezintă erori materiale şi că este dispusă să întreprindă măsuri, pentru a oferi o asigurare suplimentară (atunci când este cazul) de exemplu, în cazul unor tranzacţii cu probleme.

Realizarea unor activităţi suplimentare de către auditor

În situaţia în care conducerea entităţii a făcut tot ce a fost posibil pentru a spori nivelul de asigurare, auditorul va analiza dacă este necesară efectuarea de proceduri suplimentare de audit, pentru a determina dacă există suficiente probe care să conducă la concluzia că există o eroare materială sau o neregularitate în situaţiile financiare. În acest caz, auditorii pot creşte dimensiunea eşantionului (adică să selecteze suplimentar un eşantion aleatoriu de operaţiuni).

Scanned with OKEN Scanner

Acest lucru se poate face numai dacă, iniţial s-a extras tot un eşantion aleatoriu întrucât, în acest caz, un eşantion suplimentar nu va altera valabilitatea statistică a eşantionului iniţial[1].

Limitarea sferei opiniei de audit

Dacă nici unul dintre scenariile prezentate mai înainte nu sunt fezabile sau nu reuşesc să ofere auditorului asigurarea necesară, el poate avea în vedere limitarea sferei opiniei sale. Aceasta ar fi potrivită de exemplu, în cazurile în care, o activitate suplimentară nu ar avea nici un efect sau numai ar întări convingerea că există o problemă.

De exemplu, se poate ca o instituţie să-şi fi distrus înregistrările de la trei din cele opt filiale şi nici o activitate suplimentară nu ar putea influenţa concluzia auditorului asupra situaţiilor financiare. În astfel de situaţii, se înregistrează o limitare a sferei opiniei, auditorul explicând că, anumite înregistrări nu au fost disponibile. Acesta constituie un tip de opinie cu rezerve, dar care este mai puţin gravă decât opinia adversă sau refuzul exprimării opiniei.

Factorii calitativi

Factorii calitativi prezentaţi în continuare îl determină pe auditor să exprime o opinie cu rezerve.

♦ *Situaţia financiară a entităţii* – dacă auditorul consideră că, entitatea se află într-o situaţie financiară precară, de exemplu are rezerve financiare limitate sau condiţia sa financiară se înrăutăţeşte continuu, probabil că acesta va califica opinia sa;

♦ *Sensibilitate la diferenţe* – dacă auditorul consideră că diferenţele implică îndeosebi o categorie sensibilă de operaţiuni, de exemplu primite de la Comisia Europeană, este mult mai probabil că acesta să califice opinia sa;

♦ *Cauzele diferenţelor de audit* – auditorul probabil că nu va califica opinia sa dacă erorile constatate sunt mici, de exemplu dacă au fost extrapolate trei erori mici de facturare depăşindu-se materialitatea;

♦ *Posibile influenţe ale unei părţi a managementului entităţii* – auditorul probabil va califica opinia sa dacă managementul entităţii nu acţionează cu integritate, nu este bine instruit şi nu este obiectiv;

[1]Extragerea unui eşantion suplimentar folosind metoda MUS nu este posibilă, deoarece ar altera valabilitatea statistică a eşantionului iniţial. Aceasta demonstrează de ce auditorii nu trebuie să utilizeze MUS-ul în cazul în care sunt convinşi că există un nivel ridicat al erorii.

Scanned with OKEN Scanner

♦ *Efectele asupra anilor următori* – auditorul probabil va califica opinia sa dacă apreciază erorile detectate vor continua să aibă impact asupra situaţiilor financiare din anii următori.

4.2.5. Documentele de lucru

Documentele de lucru furnizează probe asupra modului în care s-a realizat auditul. Această secţiune descrie cum trebuie să fie pregătite şi păstrate documentele de lucru, conţinutul acestora, precum şi caracteristicile cerute pentru cele două seturi de dosare, respectiv *dosarul curent şi dosarul permanent.*

Pentru fiecare an auditat, există un set de documente care sunt cuprinse în dosarul curent, iar pentru fiecare entitate auditată, există un set de documente cuprinse în dosarul permanent.

4.2.5.1. Pregătirea şi păstrarea documentelor de lucru

Documentele de lucru trebuie să includă toate informaţiile pe care auditorul le consideră necesare pentru a documenta pe deplin munca depusă şi pentru a susţine raportul de audit. Fiecare document de lucru trebuie să prezinte cu claritate ceea ce derivă din probele de audit, asupra opiniei de audit.

Atunci când completează documentele de lucru, auditorul trebuie să ţină cont de următoarele cerinţe:

♦ Documentele de lucru trebuie să fie corecte şi complete pentru a constitui un sprijin adecvat pentru constatări, concluzii şi recomandări;

♦ Documentele de lucru trebuie să fie clare şi inteligibile fără să necesite alte explicaţii suplimentare. Oricine foloseşte documentele de lucru trebuie să fie capabil să determine cu operativitate scopul lor, natura şi sfera activităţii depuse, precum şi concluziile auditorului;

♦ Documentele de lucru trebuie să fie lizibile şi curate. Cele murdare sau necorespunzătoare îşi pot pierde valoarea de a proba;

♦ Informaţiile conţinute în documentele de lucru trebuie reduse la aspectele materiale importante, relevante şi utile obiectivelor auditului;

♦ Dacă documentele de lucru au ataşate materialele şi documente copiate acestea trebuie să fie îndosariate şi referantate împreună;

♦ Când apare necesitatea de a face o copie după un document de lucru existent într-un dosar trebuie avut grijă ca după fotocopiere, originalul documentului să fie reintrodus în dosarul respectiv, pentru a menţine integralitatea acestuia;

Scanned with OKEN Scanner

♦ Documentele de lucru elaborate în forma eletronică sunt supuse aceloraşi standarde de pregătire, revizuire şi păstrare, ca şi în cazul documentelor de lucru elaborate manual.

♦ Pentru a se asigura o protecţie împotriva pierderii unor date şi informaţii esenţiale, auditorul, în timp ce pregăteşte sau stochează documentele de lucru în forma electronică, trebuie să facă periodic copii de rezervă ale fişierelor într-o bază care oferă siguranţă.

La sfârşitul auditului, după ce documentele de lucru au fost finalizate, toate copiile de rezervă a versiunilor anterioare ale acestora ori ale altor documente justificative trebuie şterse.

4.2.5.2. Conţinutul documentelor de lucru

Informaţiile standard şi formatul documentelor de lucru vor include:

Titlul	Titlul documentelor de lucru trebuie să conţină numele entităţii auditate, obiectivul auditului, perioada de efectuare a auditului.
Numele şi data	Numele şi prenumele auditorului. Data la care auditorul pregăteşte documentele de lucru trebuie menţionată sub numele acestuia.
Scopul	Scopul trebuie exprimat în mod explicit şi clar. Chiar dacă scopul documentelor de lucru este evident pentru auditor, acesta poate să nu fie la fel de evident pentru revizor care nu este atât de familarizat cu conţinutul materialelor.
Analiza procedurilor de audit	În documentele de lucru trebuie prezentate în detaliu etapele procesului de audit. Procedurile de audit trebuie, de asemenea, menţionate în mod explicit.
Concluzia enunţată în documentele de lucru	Toate documentele de lucru în care sunt înregistrate teste, analize, reconcilieri etc. trebuie, să cuprindă şi concluzia sau să facă trimitere la documentul de lucru unde aceasta poate fi găsită. Dacă un document de lucru nu are concluzie, atunci, în titlu sau în scopul menţionat trebuie să se indice că documentul de lucru nu necesită o concluzie. Dacă nu se poate ajunge la o concluzie (ex.: datorită lipsei probelor de audit), această situaţie trebuie să fie clar menţionată în dosarul de audit.
Sursa şi deţinătorul informaţiei	Sursa şi deţinătorul informaţiei constituie elemente ce trebuie adăugate la toate informaţiile incluse în documentele de lucru. Sursa nu numai că ajută la consolidarea probelor dar oferă şi o pistă de audit, dacă se cere valorificarea acestora.
Indexul	Auditorul indexează cu atenţie toate documentele de

Scanned with OKEN Scanner

documentelor de lucru	lucru pentru a facilita trimiterea la orice cont, analiză sau alte documente de lucru etc. Motivul principal pentru realizarea indexării constă în faptul că aceasta oferă posibilitatea accesării şi găsirii cu uşurinţă a informaţiilor atât în timpul auditului cât şi după finalizarea acestuia.
Trimiteri încrucişate şi referinţe la alte documente de lucru	Auditorul trebuie să facă trimiteri încrucişate la alte documente sau informaţii pentru a îndruma corect revizorul către documentele de lucru care susţin opiniile exprimate. Dacă nu este inclusă nici o trimitere încrucişată, revizorul poate întâmpina greutăţi în analizarea, interpretarea datelor sau a informaţiilor din documentele de lucru.
Semnele de bifă utilizate în marcarea documentelor de lucru	Auditorul trebuie să indice clar în documentele de lucru şi etapele parcurse în activitatea de audit. Aceasta se poate realiza prin bifarea etapelor menţionate în documentul referitor la programarea activităţilor de audit. De asemenea, auditorul poate nota, bifa direct documentele primare care sunt ataşate documentelor de lucru. De menţionat că, modalitatea în care se realizează bifarea sau notarea trebuie clar explicată în documentele de lucru.

4.2.5.3. Dosarele curente

Dosarele curente includ toate documentele de lucru referitoare la anul supus auditării. Echipa de audit poate considera util să consulte dosarele curente ale anului anterior pentru a vedea problemele şi modalitatea în care acestea au fost depăşite. Auditorul poate formula sugestii referitoare la îmbunătăţirea dosarelor de audit ce vor intra în atenţia echipei ce urmează a realiza auditul în anul următor.

Vechiul dosar curent va fi, de regulă, păstrat mai mulţi ani în eventualitatea apariţiei unei reclamaţii referitoare la anul auditat.

În continuare se prezintă conţinutul unui dosar curent.

Conţinutul dosarului curent

	Dosarele documentelor de lucru	**Conţinutul dosarului *„Documente de lucru”***
A	Planul de audit	**1. Planificarea auditului** va conţine următoarele capitole: ❑ Prezentare generală; ❑ Stabilirea materialităţii; ❑ Evaluarea riscului;

Scanned with OKEN Scanner

		❑ Obiectivele auditului; ❑ Abordarea auditului pentru fiecare categorie de tranzacţii; ❑ Resursele şi bugetul de timp; ❑ Persoanele cheie în cadrul entităţii auditate. **2. Înţelegerea activităţii entităţii** - analizare şi documentare: ❑ Mediul extern al entităţii; ❑ Statutul legal al entităţii auditate, prevederile legale privind activitatea. **3. Calcularea materialităţii** **4. Calcularea erorilor estimate şi a preciziei** **5. Revizuirea sistemului informatic (dacă este cazul)** - analizare şi documentare: ❑ Controale fizice (locaţia sistemului IT, copii de siguranţă ale fişierelor etc.); ❑ Controalele pe aplicaţii. **6. Evaluarea riscului** – analizare şi documentare: ❑ Evaluarea riscului inerent pentru fiecare categorie de tranzacţii; ❑ Chestionarul mediului de control şi evaluarea generală; ❑ Chestionarul privind procedurile de control; ❑ Evaluarea riscului de control pentru fiecare categorie de tranzacţii; ❑ Evaluarea riscurilor specifice pentru entitate; ❑ Riscurile specifice pe fiecare categorie de operaţiuni. **7. Evaluarea controalelor cheie pentru fiecare categorie de operaţiuni** **8. Abordarea auditului pentru fiecare categorie de operaţiuni:** Calculul dimensiunii eşantionului selectat şi acolo unde este posibil,

Scanned with OKEN Scanner

		aplicarea procedurilor analitice sau a testelor de control. **9. Aprobarea planului de audit de către director şi/sau consilier**

B	Prezentarea conturilor entităţii	1. Lista operaţiunilor; 2. Balanţa de verificare; 3. Amendamente în urma prezentării conturilor; 4. Referinţe la documentele de lucru ale auditorilor şi la conturile entităţii.
C	Secţiunea contului de profit şi pierderi Pentru fiecare categorie de operaţiuni (ex.: venituri, salarii, cheltuieli de funcţionare)	1. Concluziile auditului precedent; 2. Documentul în care este prezentat planul de audit; 3. Programul de Audit; 4. Testarea eşantioanelor; 5. Erorile descoperite şi evaluarea acestora; 6. Documentul care să prezinte valoarea auditată pentru fiecare categorie de tranzacţii; 7. Sinteza problemelor aflate în atenţia auditorului; 8. Probleme care urmează a fi rezolvate în anul următor.
D	Bilanţul Pentru fiecare arie a contului de exemplu active fixe, cash, debitori, creditori etc.	1. Constatări din anul precedent; 2. Documentul în care este prezentat planul de audit; 3. Programul de audit; 4. Testarea eşantioanelor; 5. Erorile descoperite şi evaluarea acestora; 6. Documentul care să prezinte valoarea auditată pentru fiecare categorie de tranzacţii; 7. Sinteza problemelor aflate în atenţia auditorului; 8. Probleme care urmează a fi rezolvate în anul următor.
E	Pierderile	1. Detalii despre pierderi; 2. Sinteza problemelor aflate în atenţia auditorului.
F	Auditul Intern	1. Evaluarea auditului intern;

Scanned with OKEN Scanner

		2. Sinteza problemelor aflate în atenţia auditorului.
G	Legături	1. Copii ale corespondenţei cu entităţile; 2. Sinteza problemelor care vor fi analizate de către auditor.

De regulă, dosarul curent va cuprinde:

♦ *Programele de audit şi documentele de lucru aferente (vezi secţiunea 4.1.7)*

♦ *Programele de audit.* Programul de audit constituie o secţiune relevantă a documentelor de lucru (*ex.* conturile creditoare).

♦ *Informaţii generale.* Acestea includ spre exemplu, programul echipei de audit şi bugetul alocat, rezumatul sau copiile minutelor reuniunilor consiliului director al entităţii, rezumatele contractelor sau înţelegerilor ce nu au fost incluse în dosarul permanent, notele discuţiilor avute cu entitatea auditată, comentariile formulate cu ocazia revizuirii documentelor de lucru, analizele unor evenimente ulterioare şi concluziile auditului.

♦ *Ajustarea intrărilor reclasificate.* Atunci când auditorul descoperă în registrele contabile declaraţii eronate din punct de vedere material, situaţiile financiare trebuie corectate.

De exemplu: dacă entitatea auditată nu a reuşit să reducă în mod corespunzător inventarul pentru materiile prime învechite, auditorul poate sugera o ajustare a intrărilor, pentru a reflecta valoarea realizabilă a inventarului la un moment dat.

Reclasificarea intrărilor este utilizată în mod frecvent, pentru ca în situaţiile financiare să se prezinte informaţiile contabile în mod corespunzător, chiar şi atunci când balanţele contabile generale sunt corect întocmite.

Auditorul trebuie să reţină faptul că mai multe declaraţii eronate din punct de vedere material, care nu au fost ajustate, pot avea drept rezultat erori generalizate. Auditorii pot rezuma separat, pe un alt document de lucru, toate intrările ajustate şi reclasificate care nu au fost înregistrate. Acesta se poate ataşa conturilor şi registrelor contabile sau documentelor de lucru, pentru a stabili efectul lor cumulativ.

♦ *Documentele care susţin concluziile şi opinia auditorului.* Cea mai mare parte a documentelor de lucru includ documente primare detaliate, pregătite de entitatea auditată sau de către auditori, care susţin valorile specifice prezentate în situaţiile financiare.

Principalele tipuri de activităţi şi documente de susţinere sunt:

Scanned with OKEN Scanner

Analizele. O analiză este făcută pentru a constata cum este evidenţiată activitatea entităţii din timpul anului auditat în cartea mare, studiind legătura între datele de la începutul şi sfârşitul balanţelor contabile.

Reconcilierea valorilor. Reconcilierea susţine o valoare aritmetică precisă care, în mod normal, se aşteaptă a fi în conformitate cu valoarea înregistrată în registrele contabile ale entităţii auditate şi care se află în corelaţie directă cu o altă sursă de informaţii. Ca exemplu, reconcilierea între extrasul de cont bancar şi documentele primare bancare însoţitoare.

Teste de rezonabilitate (raţionament). Un test de rezonabilitate oferă informaţii ce permit auditorului să evalueze dacă balanţa entităţii auditate ar putea conţine erori, având în vedere circumstanţele din angajamentul încheiat.

Examinarea documentelor de susţinere. Examinarea constă într-un număr de proceduri specifice, concepute special pentru a arată modul în care s-au derulat testele de detaliu (*de exemplu*: examinarea documentelor în timpul testării operaţiunilor).

Documente cu caracter informaţional. Acest tip de documente conţin informaţii cu privire la: impozite şi date, cum ar fi bugetul de timp necesar efectuării auditului şi programul de lucru al entităţii auditate, care sunt utile în coordonarea auditului.

Documentaţia din afara entităţii. Partea cea mai importantă a documentelor de lucru este compusă din documentaţia externă colectată de către auditori în timpul derulării auditului, cum sunt: confirmări de răspunsuri la o serie de solicitări şi copii după contractele încheiate de entitatea auditată.

4.2.5.4. Dosarele permanente

Dosarul permanent include informaţii despre entitatea auditată, care sunt relevante şi de interes de la un an la altul.

De regulă, dosarele permanente includ:

♦ Cadrul legal de organizare şi funcţionare a entităţii, obiectivele, rapoartele privind performanţele realizate, detalii ale principalelor contracte, cum ar fi: contracte de închiriere sau concesiune, contracte de întreţinere sau de service, înţelegeri privind folosirea aplicaţiilor software etc.

♦ Analizele conturilor din anii anteriori care au o importanţă deosebită pentru auditor. Acestea includ conturi cum ar fi conturile de datorii pe termen lung, contul de profit şi pierdere sau conturile fondurilor fixe.

Existenţa acestor informaţii în dosarul permanent oferă posibilitatea auditorului să se concentreze doar pe analizarea schimbărilor din balanţa anului curent, luând în considerare rezultatele auditurilor din anii precendenţi într-o formă accesibilă revizuirii.

Scanned with OKEN Scanner

♦ Informaţii legate de înţelegerea controlului intern şi evaluarea riscului de control. Aceste informaţii cuprind grafice, scheme logice, chestionare precum şi alte informaţii privind controlul intern al entităţii auditate, incluzând aici enumerarea controalelor şi slăbiciunile sistemului.

♦ Rezultatele procedurilor analitice realizate de auditurile anilor precedenţi. Acestea includ rapoartele şi procentele calculate de către auditor şi soldurile din balanţele lunare şi generale aferente conturilor selectate. Aceste informaţii îl ajută pe auditor să identifice şi să investigheze shimbările neobişnuite din balanţele conturilor din anul curent.

Dosarul permanent de audit trebuie să fie revizuit pentru a ne asigura că acesta conţine date şi informaţii de actualitate şi relevante, eliminându-se toate documentele care nu mai prezintă importanţă. Revizorul trebuie să confirme verificarea prin înscrierea iniţialelor numelului şi a datei revizuirii, pe fiecare document de lucru (vezi 4.3.3.)

4.3. Raportarea

4.3.1. Respectarea standardelor de raportare

Pentru a se conforma standardelor de raportare, raportul de audit trebuie să aibă următoarele caracteristici:

Raportul de audit trebuie să fie:	
Accesibil	♦ Raportul de audit trebuie să fie simplu şi să utilizeze un limbaj cât mai clar posibil, pentru a fi uşor accesibil destinatarilor. În cazul în care sunt utilizaţi termeni tehnici, abrevieri sau acronime, aceştia vor fi definiţi în detaliu într-un glosar separat.
Precis/ Exact	♦ Raportul trebuie să se bazeze pe probe suficiente, relevante şi solide. Sfera auditului, metodologia, procedurile şi constatările trebuie să fie descrise cu precizie. ♦ Orice imprecizie din raportul de audit poate avea implicaţii prin crearea unor dubii asupra valabilităţii întregului raport sau poate distrage atenţia de la problemele importante.
Cuprinzător	♦ Raportul trebuie să includă toate informaţiile necesare pentru a asigura înţelegerea concluziilor auditului.
Obiectiv	♦ Conform Standardelor Internaţionale de Audit INTOSAI, raportul de audit trebuie să fie

Scanned with OKEN Scanner

	„independent, obiectiv, fidel şi constructiv". ♦ Impactul unui raport de audit este semnificativ mai mare atunci când probele de audit sunt prezentate de o manieră obiectivă şi imparţială. Existenţa oricărui conflict de interese cu entitatea auditată, poate crea suspiciuni şi poate afecta credibilitatea, independenţa şi obiectivitatea rapoartelor de audit, ale auditorilor implicaţi precum şi a instituţiei însăşi.
Credibil	♦ Raportul de audit trebuie să fie convingător şi credibil. Informaţiile prezentate vor fi suficiente şi relevante, pentru a convinge pe utilizatorii acestora de realitatea constatărilor, rezonabilitatea concluziilor şi caracterul benefic al implementării recomandărilor. Raportul de audit trebuie să includă numai constatările care sunt susţinute de probe de audit suficiente şi relevante. Opinia de audit este necesar să fie susţinută de probe, care să justifice concluziile auditului.
Clar	♦ Auditorul se va asigura că opinia şi constatările sale sunt exprimate cu precizie şi fără posibilitatea interpretării eronate. În acest scop se recomandă utilizarea formulelor standard ce au un conţinut şi un sens general acceptat. Raportul, trebuie să aibă o structură logică, iar faptele şi concluziile trebuiesc prezentate cu precizie. ♦ Subtitlurile potrivite fac ca raportul să fie mai accesibil şi mai uşor de înţeles. ♦ Tabelele, graficele şi diagramele vor fi folosite pentru a sintetiza informaţiile complexe.
Concis	♦ Raportul de audit trebuie să fie concis şi să conţină numai aspectele relevante scopului auditului, fără a include detalii nesemnificative care îi pot afecta accesibilitatea şi credibilitatea.
Competent	♦ Raportul de audit trebuie întocmit de o asemenea manieră încât să reflecte competenţa şi profesionalismul auditorilor, precum şi calitatea activităţii de audit realizate.

4.3.2. Conţinutul Raportului de Audit

După finalizarea fiecărui audit, auditorul pregăteşte un raport scris într-o formă corespunzătoare. Acesta cuprinde, în principal: constatările, concluziile, recomandările şi, eventual o opinie asupra situaţiilor financiare.

Scanned with OKEN Scanner

În general, raportul de audit va include următoarele elemente de bază[1]:

- O pagină de titlu cu antetul Curții de Conturi, titlul raportului de audit (inclusiv denumirea entității), anul auditat și data raportului;
- Sinteza executivă cuprinzând recomandările cheie;
- Sfera și obiectivele auditului;
- Constatările, concluziile și recomandările auditului;
- Răspunsul conducerii entității auditate și programul propus pentru implementarea recomandărilor;
- Propunerile de valorificare (acolo unde este cazul);
- Anexe (după caz);
- Adresa instituției de audit și a organismului de certificare (dacă e cazul);
- Semnătura auditorilor (un raport de audit trebuie semnat în numele instituției).

4.3.2.1. Sinteza executivă

Raportul va conține o scurtă sinteză cu cele mai importante constatări, concluzii și recomandări.

4.3.2.2. Introducere generală

Raportul trebuie să cuprindă o declarație din care să rezulte că auditul a fost planificat și desfășurat pentru a obține o asigurare rezonabilă că situațiile financiare oferă o imagine reală, fidelă și nu includ erori materiale și neregularități. Această secțiune va cuprinde de asemenea, o declarație a auditorului din care să reiasă că auditul desfășurat oferă o bază rezonabilă pentru opinie.

Exemplu: "Am desfășurat auditul în concordanță cu Standardele internaționale de audit (se face referire la standardele sau practicile naționale relevante). Standardele prevăd planificarea și realizarea auditului pentru a obține o asigurare rezonabilă că situațiile financiare nu prezintă erori materiale. Auditul include examinarea, pe bază de teste, a probelor care susțin sumele și modul de prezentare a acestora în situațiile financiare. Auditul include, de asemenea, evaluarea principiilor contabile utilizate și a estimărilor semnificative făcute de conducere precum și

[1] În cazul auditurilor fondurilor Uniunii Europene, unde Curtea este desemnată organism de certificare, raportul de audit va face referire și la *Asigurarea conformității cu Memorandumurile de Finanțare, Criteriile semnificative de acreditare și Protejarea intereselor financiare ale Comunității Europene.*

Scanned with OKEN Scanner

evaluarea situaţiei financiare generale. Avem convingerea că auditul oferă o bază rezonabilă pentru opinie".

Totodată, în raport se va preciza că întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare constituie responsabilitatea conducerii entităţii, în timp ce responsabilitatea auditorului este aceea de a exprima o opinie asupra situaţiilor financiare analizate cu ocazia auditului.

4.3.2.3. Prezentarea generală

Această secţiune are patru sub-secţiuni, după cum urmează:

Obiectivele auditului	♦ **Generale** – cuprind prevederile generale referitoare la audit din Legea de organizare şi funcţionare a Curţii de Conturi. ♦ **Principale** – acestea privesc acurateţea conturilor, legalitatea şi regularitatea tranzacţiilor care le susţin. ♦ **Specifice** – orice activitate de audit suplimentară faţă de obiectivul principal. De exemplu, pentru a investiga acuzaţiile aduse oficialilor sau pentru a urmări valorificarea unei recomandări din anul anterior. *Această secţiune va fi de obicei identică cu secţiunea referitoare la Obiectivele Auditului din Planul de Audit (vezi secţiunea 5.1.7).*
Standardele şi normele de audit aplicabile	♦ Sunt menţionate standardele şi manualele de audit relevante în conformitate cu care s-a realizat auditul. Acestea pot fi standardele de audit INTOSAI şi ale Curţii de Conturi, precum şi Manualul de Audit Financiar şi de Regularitate al Curţii. Prin menţionarea acestora se va oferi utilizatorului asigurarea că auditul s-a desfăşurat în conformitate cu standardele, normele şi procedurile de audit general acceptate.
Destinatarul şi utilizatorul raportului de audit	♦ Sunt nominalizaţi cei cărora li se adresează raportul.
Programul de audit şi anul auditat	♦ Se precizează anul financiar şi situaţiile financiare ale entităţii auditate pentru acea perioadă. De asemenea, este precizat bugetul total alocat entităţii şi suma totală a cheltuielilor din acel an.

Scanned with OKEN Scanner

4.3.2.4. Metodologia de audit

Raportul trebuie să menţioneze:

♦ Dacă s-a realizat un audit intermediar (desfăşurat pe parcursul anului) sau dacă s-a realizat un audit final (desfăşurat după sfârşitul anului auditat)

♦ Evaluarea principiilor contabile utilizate la întocmirea situaţiilor financiare

♦ Nivelul stabilit al materialităţii.

Secţiunea trebuie să includă orice alţi factori care au afectat desfăşurarea auditului. Asemenea factori ar putea include schimbări semnificative în entitatea auditată pe parcursul anului auditat sau dificultăţile tehnice cu care s-au confruntat auditorii pe parcursul auditului (absenţa înregistrărilor corespunzătoare sau a documentelor justificative).

4.3.2.5. Constatările, concluziile şi recomandările auditului[1]

O constatare de audit conţine patru elemente:

♦ *Criteriul – „ce ar trebuie să fie".* Acesta ar putea include cerinţele legale de exemplu sau controlul intern, pe care auditorul speră să-l găsească.

♦ *Condiţia – ce este.* Ceea ce a constatat auditorul în timpul auditului. Aceasta ar putea fi de exemplu, o descriere a procedurilor entităţii identificate în timpul auditului.

♦ *Cauza* – Explicarea diferenţei dintre *„ce ar trebui să fie"* şi *„ce este".*

♦ *Efectul* – Consecinţele diferenţelor dintre „ce ar trebuie să fie" şi „ce este".

Exemplu: O bună practică în conducerea entităţii, este să se stabilească responsabilităţi separate pentru recepţionarea bunurilor, respectiv pentru înregistrarea acestora în inventar (criteriul). S-a constatat că entitatea auditată a stabilit responsabilitatea ambelor funcţii unei singure persoane (condiţia). Atunci când s-au elaborat fişele posturilor, conducerea entităţii a considerat că nu este necesar să separe aceste responsabilităţi. Auditul a constatat un total de şase articole, cu o valoare totală de 250 Euro care, deşi achiziţionate în acel an, nu apăreau în inventar şi lipseau din depozit (efectul).

Concluziile trebuie să se bazeze pe constatări şi să fie formulate clar, întrucât acestea au o importanţă deosebită în condiţiile în care se referă la

[1]În cazul constatării unor acte sau fapte ilicite, raportul de audit constituie o dovadă fundamentală pentru stabilirea responsabilităţii. De aceea, conţinutul său trebuie să fie adecvat procedurii de valorificare pe cale jurisdicţională.

Scanned with OKEN Scanner

efectele semnificative. Se întâlnesc şi situaţii în care efectele semnificative importante constituie un cumul al mai multor efecte minore. Atunci când formulează concluziile, auditorii trebuie să evite prezentarea unor aspecte deja cunoscute.

Pentru elaborarea concluziilor, auditorii au în vedere efectele semnificative ale problemelor pe care le-au constatat, stabilind corelaţiile între cauze şi efecte.

De exemplu, ei caută să identifice dacă aceleaşi cauze apar de mai multe ori în constatările lor. Diferite constatări pot constitui baza formulării unei concluzii. În general, o concluzie reprezintă baza pentru a formula mai multe recomandări, dar se întâlnesc şi situaţii când mai multe concluzii pot sprijini o singură recomandare.

În mod obişnuit, recomandările trebuie să se bazeze logic pe constatări şi concluzii. Recomandările trebuie să fie constructive şi să se focalizeze pe identificarea unor măsuri specifice şi semnificative, care să vizeze corectarea aspectelor negative identificate (de exemplu, acţiunile necesare îmbunătăţirii funcţionării sistemului de control intern) şi îmbunătăţirea, în general, a situaţiei economico-financiare a entităţii auditate.

Este necesar ca recomandările să se adreseze cauzelor care le susţin. Auditorul va ţine cont de faptul că o serie de cauze ar putea afecta diferenţa dintre criteriu şi condiţie. De aceea, el trebuie să se asigure că recomandările se adresează sursei problemei.

Recomandările vor fi cât mai specifice, conţinând menţiuni clare în legătură cu **ce** trebuie făcut (referitor la cauze); *de ce trebuie făcut* (referitor la efecte); *unde trebuie făcut; când trebuie făcut; cum trebuie făcut; şi cine ar trebui să o facă.* Caracterul specific al recomandărilor este util entităţii şi îl ajută pe auditor să monitorizeze modul în care acestea s-au implementat.

De exemplu, recomandările sunt specifice dacă indică sistemul care trebuie îmbunătăţit şi care sunt obiectivele acestei schimbări (îmbunătăţiri).

Dacă există o soluţie clară pentru problema identificată, auditorul o va recomanda, iar în cazul în care există şi alte soluţii alternative, le va enunţa şi va indica avantajele precum şi dezavatajele fiecăreia dintre ele.

Recomandările trebuie să fie fezabile. De aceea, auditorul va ţine cont de orice constrângeri financiare, legale sau politice. Auditorii trebuie de asemenea, să analizeze de ce managerii nu au rezolvat anterior problema, precum şi impactul soluţionării problemei asupra altor segmente ale activităţii entităţii.

De regulă, auditorii vor întocmi o listă de recomandări sub formă de tabel, prezentând distinct recomandările cu impact financiar şi acelea fără impact financiar. Acestea trebuie să aibă o legătură clară cu constatările,

Scanned with OKEN Scanner

concluziile (corespunzătoare) şi trebuie să fie prezentate în ordinea importanţei.

Raportul trebuie să se refere şi la discuţiile purtate cu conducerea entităţii şi să cuprindă argumentele, declaraţiile sau observaţiile persoanelor responsabile care pot fi prezentate ca o sinteză.

În raport, auditorul va menţiona rezultatul examinării modului în care au fost implementate recomandările auditului din anul anterior. Pentru aceasta va întocmi un tabel cu recomandările nesoluţionate şi cele aflate în curs de implementare, prezentând motivele nesoluţionării, precum şi stadiul celor aflate în curs de implementare.

(În materie de Raportare în audit, a se vedea şi cele tratate în Subcap. 4.5.)

4.3.2.6. Propuneri de valorificare a rapoartelor

În rapoartele lor, auditorii trebuie să formuleze propuneri, privind măsurile ce urmează a fi luate în legătură cu situaţiile financiare auditate. În Legea nr. 94/1992, republicată, modificată şi completată (la care se adaugă prevederile Regulamentului tratat în Cap. 3), sunt indicate căile privind modul de valorificare a constatărilor cuprinse în raport, inclusiv măsurile ce urmează a fi luate în cazurile de fraudă sau corupţie relevate de audit şi prezentate de auditori în rapoartele lor.

4.3.2.7. Semnăturile auditorilor

Raportul de audit poartă semnaturile membrilor echipei de audit. Acesta va fi revizuit, aprobat şi semnat de factorul rsponsabil *(Detalii în Cap. 3 şi 4).*

4.3.2.8. Opinia de audit (cunoscută şi ca certificat de audit sau declaraţie de asigurare)[1]

Opinia de audit constituie o declaraţie scurtă, clară şi explicită referitoare la concluziile generale ale auditului situaţiilor financiare ale entităţii auditate. Prin exprimarea opiniei auditorul furnizează o asigurare rezonabilă că situaţiile financiare auditate oferă o imagine fidelă şi reală a situaţiei financiare a entităţii, în conformitate cu principiile contabile acceptate.

[1]Atunci când auditorul este implicat în auditul fondurilor Uniunii Europene, pentru care Curtea de Conturi a fost desemnată drept Organism de Certificare, acesta va include în raportul de audit şi un certificat. De menţionat că acest certificat, care reprezintă în fapt o opinie asupra situaţiilor financiare, poate fi inclus şi în raportul altor audituri, dacă aceasta este cerută prin lege.

Scanned with OKEN Scanner

În mod normal, auditorul exprimă o opinie privind existenţa erorilor în situaţiile financiare, respectarea standardelor de contabilitate şi de raportare relevante, referitor la legalitatea şi regularitatea operaţiunilor financiare.

De precizat că, opinia se referă la situaţiile financiare luate în ansamblu şi este prezentată într-o formă standardizată. Termenii uzuali folosiţi la formularea opiniei sunt: *„situaţiile financiare oferă o imagine fidelă şi reală"* sau *„prezintă fidel sub toate aspectele materiale"*. Utilizarea acestor termeni specifici depinde de cadrul legal care guvernează funcţionarea entităţii auditate.

De menţionat că, indiferent de forma în care este prezentată, conţinutul opiniei trebuie exprimat cu multă claritate.

Principalele tipuri de opinie sunt următoarele: *Opinie fără rezerve (necalificată sau favorabilă), Opinie fără rezerve (necalificată) cu paragraf explicativ, Opinie cu rezerve (calificată) prin limitarea sferei sau dezacord, Opinie adversă (nefavorabilă), Refuzul exprimării opiniei.*

♦ *Opinia fără rezerve (necalificată sau favorabilă)*

Auditorul exprimă o opinie fără rezerve (necalificată sau favorabilă) atunci când ajunge la concluzia că:

- Situaţiile financiare auditate cu fost elaborate în concordanţă cu principiile şi politicile contabile aplicabile şi oferă sub toate aspectele materiale, o imagine fidelă şi reală asupra operaţiunilor financiare ale entităţii;
- Situaţiile financiare respectă fidel situaţia financiară a entităţii;
- Tranzacţiile financiare s-au efectuat în conformitate cu prevederile şi reglementările legale în vigoare;
- Toate informaţiile de importanţă semnificativă privind situaţiile financiare sunt prezentate corect.

Exemplu: O opinie fără rezerve (necalificată sau favorabilă), cuprinsă în raportul auditorilor - "Am auditat bilanţul entităţii ABC întocmit la data de 31.12.2001 şi situaţiile privind veniturile şi fluxurile de lichidităţi pentru anul finalizat la data menţionată mai înainte.

Întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare constituie o responsabilitate a conducerii entităţii. Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie asupra acestor situaţii financiare pe baza auditului.

Am realizat auditul în conformitate cu Standardele Internaţionale de Audit (se face referire la standardele sau practicile naţionale – dacă este cazul). Aceste standarde ne cer să planificăm şi să desfăşurăm auditul cu scopul de a obţine asigurarea rezonabilă că situaţiile financiare nu prezintă

Scanned with OKEN Scanner

erori materiale. Auditul include examinarea, pe bază de teste, a probelor care susţin sumele şi prezentările din situaţiile financiare. De asemenea, auditul include evaluarea principiilor contabile utilizate şi a estimărilor semnificative făcute de conducere, precum şi evaluarea prezentării situaţiei financiare generale.

Avem convingerea că, auditul oferă o bază rezonabilă pentru opinia noastră. În opinia noastră, situaţiile financiare sunt elaborate în concordanţă cu Standardele Internaţionale de Contabilitate şi oferă o imagine fidelă şi reală („prezintă fidel sub toate aspectele materiale") a poziţiei financiare a entităţii la data de 31.12.200... a rezultatelor activităţii sale şi a fluxurilor de lichidităţi din anul încheiat la data menţionată mai sus şi sunt prezentate conform cadrului Standardelor Internaţionale de Contabilitate şi de raportare financiară în vigoare în România.

♦ *Opinia fără rezerve (necalificată) cu paragraf explicativ*

În anumite împrejurări, chiar dacă situaţiile financiare oferă o imagine fidelă şi susţin o opinie fără rezerve (necalificată), opinia ar putea fi afectată de anumite incertitudini. În acest caz, auditorii pot considera că utilizatorul raportului nu ar avea o percepţie corectă a situaţiilor financiare fără a li se atrage atenţia asupra acestor incertitudini.

De aceea, în situaţia în care există o incertitudine semnificativă (alta decât o problemă de preocupare), a cărei soluţionare depinde de evenimente viitoare, care nu sunt sub controlul entităţii şi care pot afecta situaţiile financiare, auditorul trebuie să ia în considerare modificarea raportului prin adăugarea unui paragraf explicativ.

Conform unui principiu general, dacă auditorul exprimă o opinie fără rezerve (necalificată) nu ar trebuie să facă referire în textul opiniei la nici un aspect din situaţiile financiare care ar putea conduce la crearea unei confuzii şi care ar putea fi interpretat ca rezervă.

De aceea pentru evitarea unor interpretări greşite, aspectele considerate importante pentru buna înţelegere a activităţii entităţii vor fi prezentate într-un paragraf separat cunoscut sub denumirea de „paragraf explicativ". De menţionat că această abordare este utilizată destul de rar întâlnită.

În continuare este prezentat un exemplu de paragraf explicativ, care se referă la o incertitudine semnificativă: Opinie fără rezerve (necalificată) cu paragraf explicativ, inclusă în raportul auditorului - "În opinia noastră, ...(textul de la opinia fără rezerve)..." Fără a ne rezerva opinia, atragem atenţia asupra Notei X din situaţiile financiare. Entitatea are calitatea de pârât într-un proces intentat pentru încălcarea unor drepturi de inventator prin care i se solicită penalităţi şi daune interese. Entitatea a introdus o

Scanned with OKEN Scanner

acţiune în apărare, iar audierile preliminare şi procedurile de investigare, în ambele acţiuni sunt în curs de desfăşurare. Rezultatul final al problemei nu poate fi determinat în prezent, iar situaţiile financiare au fost elaborate fără a lua în consideraţie eventualele responsabilităţi ce ar putea rezulta.

În afara utilizării paragrafului explicativ, care cuprinde aspectele ce pot afecta situaţiile financiare, auditorul poate include în raportul său, de preferat imediat după paragraful care cuprinde opinia exprimată, un alt paragraf explicativ prin care sunt prezentate şi alte aspecte care nu afectează neapărat situaţiile financiare.

Exemplu: Dacă este necesară modificarea altor informaţii dintr-un document care conţine situaţiile financiare auditate, iar entitatea refuză să facă modificarea, auditorul ia în considerare includerea în raportul său a unui paragraf explicativ prin care este descrisă inconsecvenţa materială constatată. În paragraful explicativ, poate fi de asemenea, utilizat şi în cazul în care există responsabilităţi legale de raportare suplimentare.

♦ *Opinia cu rezerve (calificată) prin limitarea sferei (sau dezacord)*

În cazul în care auditorul are îndoieli şi nu este de acord cu unul sau mai multe articole din situaţiile financiare care sunt materiale (sunt semnificative), dar care sunt fundamentale pentru buna înţelegere a situaţiilor financiare, auditorul va emite o opinie cu rezerve (calificată).

Aceasta este exprimată în termeni care arată că anumite aspecte auditate nu sunt satisfăcătoare. Raportul trebuie să precizeze clar şi precis articolele cu care auditorul nu este de acord sau acelea pe care el le consideră îndoielnice şi care l-au determinat să emită o opinie cu rezerve.

Exemplu de opinie cu rezerve datorate limitării sferei: "Am auditat... (se continuă cu textul prezentat în paragraful introductiv de la opinia fără rezerve prezentat mai înainte). Cu excepţia celor ce vor fi prezentate în paragraful următor, am desfăşurat auditul în conformitate cu... (se continuă cu paragraful al doilea din exemplul privind opinia fără rezerve prezentat mai sus). Nu am participat la desfăşurarea inventarierii fizice de la 31.12.200x, întrucât acea dată a fost prealabilă momentului angajării noastre în auditarea entităţii. Datorită naturii înregistrărilor entităţii nu am fost în măsură să ne edificăm prin alte proceduri de audit asupra cantităţilor din inventar. În opinia noastră, cu excepţia efectelor unor eventuale ajustări, care ar fi putut fi considerate necesare pentru a ne edifica în privinţa cantităţilor din inventarul fizic, situaţiile financiare oferă o imagine fidelă şi reală..."

Scanned with OKEN Scanner

♦ *Opinia nefavorabilă*

Auditorul va exprima o opinie (adversă) nefavorabilă în situația în care situațiile financiare prezintă dezacorduri, după cum urmează:

- Nu sunt conform cu standardele și reglementările aplicabile;
- Nu oferă o imagine fidelă și reală;
- Dezacordul este atât de material și de fundamental încât, pe ansamblu, situațiile financiare induc în eroare (nu sunt corecte).

Declarația auditorului, care susține această decizie, și anume că situațiile financiare nu sunt elaborate corect, va menționa cu claritate toate motivele dezacordului.

Exemplu de opinie nefavorabilă: Am auditat ... (se continuă cu paragraful introductiv de la "opinia fără rezerve"). Am desfășurat auditul în conformitate cu ... (se continuă cu paragrafaul al doilea de la "opinia fără rezerve"). Apoi, paragraful(ele) care prezintă în ce constă dezacordul. În opinia noastră, datorită efectelor problemelor prezentate în paragrafele anterioare, situațiile financiare nu oferă o imagine fidelă și reală sau nu "prezintă fidel" poziția financiară a entității la 31.12.20xx, iar rezultatele operațiunilor sale și ale fluxului de lichidități (cash flows) pentru anul încheiat la această dată, în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit, nu sunt conforme cu...".

♦ ***Refuzul exprimării opiniei***

Auditorul exprimă acest tip de opinie, în situația în care nu este în măsură să formuleze o opinie dacă situațiile financiare oferă o imagine fidelă și reală. Dacă auditorul consideră că efectele potențiale ale lipsei de probe sunt atât de materiale și fundamentale, încât per ansamblu, situațiile financiare să conducă la o imagine eronată a poziției financiare a entității, auditorul refuză să exprime o opinie. Certificatul auditorului ar trebui să menționeze limitarea și incertitudinile sale.

Exemplu de renunțare a exprimării opiniei: "Ne-am angajat să auditățm bilanțul entității ABC la 31 Decembrie 20xx, respectiv situațiile veniturilor și fluxul de lichidități (cash flows) pentru anul încheiat la acea dată. Întocmirea și prezentarea acestor situații financiare sunt în responsabilitatea conducerii entității (se omite fraza privind responsabilitatea auditorului). (Paragraful ce prezintă sfera auditului, ar putea fi de asemenea omis sau modificat în funcție de împrejurări). (Se adaugă un paragraf privind limitarea sferei, după cum urmează.) Nu am fost în măsură să examinăm toate inventarele fizice și să confirmăm conturile de creanțe datorită limitării sferei de cuprindere a activității noastre la entitate. Datorită semnificației aspectelor prezentate în paragraful precedent, nu exprimăm o opinie asupra situațiilor financiare".

Scanned with OKEN Scanner

4.3.3. Revizuirea

O revizuire amănunţită oferă asigurarea că, auditul a fost executat şi documentat în conformitate cu standardele şi politicile de audit adoptate de Curtea de Conturi.

În mod obişnuit revizorii trebuie să aibă în vedere dacă:

♦ Documentele de lucru realizează o documentare adecvată a activităţii de audit;

♦ Echipa de audit a implementat corect planul de audit, finalizând de exemplu, programele de audit;

♦ Situaţiile financiare sunt în acord cu documentele de lucru;

♦ Documentele de lucru sunt întocmite în concordanţă cu înregistrările contabile ale entităţii auditate;

♦ Prevederile planului de audit iniţial sunt valabile, ţinând cont şi de evenimentele apărute după abordarea planului de audit;

♦ Documentele de lucru conţin probe de audit suficiente, relevante şi de încredere care să susţină concluziile şi declaraţiile de încredere (asigurare);

♦ Echipa desfăşoară auditul în concordanţă cu politicile Curţii de Conturi şi prevederile standardelor de audit;

♦ Raţionamentele profesionale sunt rezonabile.

Revizuirea trebuie efectuată după finalizarea fiecărei etape a auditului, respectiv după ce documentele de lucru au fost prelucrate corespunzător şi nu trebuie amânată până la finalizarea auditului. Aceasta oferă posibilitatea directorilor şi supervizorilor să-şi exercite controlul efectiv asupra activităţii de audit, astfel încât să se poată opera schimbări, atunci când este cazul, în cel mai scurt timp posibil.

Prin revizuirea activităţii, revizorul îşi asumă răspunderea pentru calitatea acesteia şi pentru concluziile la care s-a ajuns în urma auditului, respectiv dacă există sau nu, erori materiale în situaţiile financiare.

În situaţia în care revizorii nu sunt satisfăcuţi de activitatea depusă, aceştia trebuie să-şi asume responsabilitatea pentru luarea unor măsuri, care să vizeze remedierea deficienţelor activităţii de audit şi corectarea corespunzătoare a documentelor de lucru.

4.3.3.1. Prima etapă de revizuire

Prima etapă a revizuirii constituie o examinare detaliată a fiecărui document de lucru. Această activitate va fi realizată de un auditor principal

Scanned with OKEN Scanner

din cadrul echipei de audit. De menționat că, revizorul nu trebuie să fi participat la pregătirea documentelor de lucru.

În această primă etapă, revizorii examinează în detaliu elementele esențiale ale auditului, documentarea și evaluarea sistemelor de control intern și a programelor ce cuprind teste de fond finalizate, precum și alte informații care susțin activitatea depusă și concluzia la care s-a ajuns.

Revizorul trebuie să-și evidențieze activitatea prin parafarea și dotarea revizuirii fiecărui document de lucru. O preocupare a auditorilor, atunci când revizuirea semnalează o problemă, o constituie înregistrarea acesteia în foile de revizuire. Clarificările și completările făcute de auditori, în legătură cu problema semnalată vor fi, de asemenea, înregistrate.

Revizorul va semna foile de revizuire și va confirma dacă este satisfăcut/ mulțumit de clarificările și completările auditorilor în legătură cu problemele semnalate.

4.3.3.2. A doua etapă de revizuire

A doua etapă a revizuirii reprezintă o examinare selectivă detaliată a documentelor de lucru, care se va efectua de către un șef, un director sau un consilier. Întinderea celei de-a doua etape a revizuirii depinde de experiența și cunoștințele echipei de audit, de complexitatea auditului și de evaluarea pentru instituție.

În această etapă, revizorul va analiza dacă:

- Auditul s-a desfășurat în conformitate cu politicile și procedurile de audit ale Curții de Conturi;
- Documentele de lucru conțin documentația necesară care să susțină opinia referitoare la situațiile financiare;
- Raportul de audit este redactat și datat corespunzător.

A doua etapă trebuie să constate de asemenea, dacă toate revizuirile au fost corespunzător documentate în documentele de lucru.

Acum, vor fi examinate, în special, documentele de lucru pregătite în prima etapă de revizuire.

Scanned with OKEN Scanner

Cap. 5 Procesul auditului performanței

Auditul performanței este, de fapt, un audit al economicității, eficienței și eficacității („trei E") cu care entitatea auditată utilizează resursele în scopul îndeplinirii responsabilităților sale. Acest tip de audit analizează dacă banii publici au fost „bine cheltuiți", examinându-se în principal măsurile întreprinse de entitățile auditate cu privire la respectarea principiilor „trei E".

Procesul auditului performanței nu reprezintă neapărat un șir de acțiuni standardizate, ci mai degrabă o serie de activități, care sunt realizate fie separat, fie combinate în funcție de obiectivele și scopurile acestuia. De aceea, în practică, de cele mai multe ori, procesul auditului performanței[1] se efectuează gradual, dar se întâlnesc și situații când acesta se realizează simultan.

În conformitate cu Standardele internaționale de audit și cele mai bune practici în domeniu, auditul performanței se realizează în cadrul unui proces ciclic structurat logic în *mai multe etape*: elaborarea strategiei; planificarea misiunii de audit; execuția – examinarea propriu zisă; elaborarea proiectului raportului de audit; clarificarea sau „punerea de acord" cu entitatea auditată; publicarea raportului; transmiterea raportului la Parlament; răspunsul factorilor guvernamentali; urmărirea impactului recomandărilor.

(A se vedea și Secțiunea 3.3.2.)

---

[1] *Cf.* Manualul auditului performanței, Editat de Curtea de Conturi a României, București, 2005, selectiv - pp. 43 și urm.

Scanned with OKEN Scanner

5.1. Strategia privind auditarea performanței. Selectarea studiilor

5.1.1. Rolul și importanța stabilirii strategiei privind auditul performanței

Procesul de planificare a auditului performanței se realizează prin parcurgerea a două etape distincte care se desfășoară succesiv.

Prima etapă, denumită *planificarea strategică*[1], presupune stabilirea unei strategii privind auditul performanței, în cadrul căreia se identifică, documentează și analizează domeniile și temele potențiale pentru auditare.

După ce au fost stabilite domeniile și temele potențiale, urmează etapa *planificării auditurilor*, când auditorii efectuează un studiu preliminar asupra temelor (selectate în prima etapă) și entităților implicate, finalizat cu un raport.

Concluziile acestui raport constituie baza pentru adoptarea deciziei de continuare a studiului sau stoparea acestuia.

Scopul planificării strategice este să stabilească strategia Curții de Conturi privind prioritățile viitoarelor activități de audit al performanței și să determine necesarul de personal și resurse pentru efectuarea acestora[2].

Obiectivele cuprinse în strategie trebuie să se reflecte în Programul de control/ audit extern al Curții de Conturi, care este examinat și aprobat de Plen.

Spre deosebire de auditul financiar, prin care se verifică strict acuratețea situațiilor financiare și respectarea legalității și regularității operațiunilor, în cazul auditului performanței există libertatea alegerii subiectelor ce vor fi auditate.

De exemplu, într-un sector în care se înregistrează un deficit bugetar mare sau care are un stil învechit de management, auditul performanței poate recomanda soluții pentru realizarea de economii, pentru utilizarea economicoasă și eficientă a resurselor sau pentru modernizarea managementului. De asemenea, auditul performanței poate să acorde

---

[1]Elaborarea strategiei este importantă deoarece: asigură planificarea misiunilor de audit, în concordanță cu mandatul, atribuțiile și competențele Curții de Conturi, conferite de legislația în vigoare; asigură proiectarea și utilizarea unei metodologii economicoase și eficiente de auditare a performanței; definește și stabilește responsabilitățile în legătură cu monitorizarea și evaluarea performanței activității entităților ce urmează a fi supuse auditului performanței.

[2]Planificarea strategică trebuie să aibă ca rezultat o strategie coerentă, realistă în cuprinsul căreia să fie enunțate domeniile de audit cu problemele, întrebările și alte argumente care să sprijine interesul pentru auditarea acestora.

Scanned with OKEN Scanner

prioritate auditării problemelor privind şomajul, mediul înconjurător, sănătatea şi în general serviciile adresate publicului, dacă acestea fac obiectul dezbaterilor publicului.

Strategia privind auditul performanţei trebuie să fie flexibilă astfel încât să permită includerea de teme noi, care apar fie ca urmare a unor dezbateri din Parlament, fie ca urmare a unor articole din presă sau a unor schimbări intervenite în politicile economice guvernamentale.

În mod obişnuit strategiile se elaborează pentru o perioadă de 5 ani[1] şi presupun ca Instituţia Supremă de Audit să dispună de personal calificat şi cu experienţă, care să cunoască politicile economice, sociale şi de altă natură ale guvernului şi să analizeze în permanenţă eventualele cerinţe şi oportunităţi ale perioadei planificate a fi auditată.

5.1.2. Selectarea temelor pentru studii

Deşi auditul performanţei permite o mai mare libertate în alegerea temelor, Instituţia Supremă de Audit trebuie să selecteze numai acele teme şi entităţi, la care, rezultatele auditului contribuie la îmbunătăţirea performanţei.

În vederea selectării temelor şi entităţilor ce vor fi introduse în programul anual de control/ audit este necesară realizarea următoarelor activităţi:

a) documentarea preliminară, respectiv colectarea de date şi informaţii în legătură cu programele, proiectele şi activităţile avute în vedere pentru auditare, precum şi în legătură cu funcţionarea entităţilor prin care se derulează acestea;

b) stabilirea criteriilor pe baza cărora se va realiza selectarea temelor pentru studii;

c) evaluarea impactului preconizat al rezultatelor auditului (îmbunătăţirea performanţei);

d) selectarea temelor pentru studii;

e) stabilirea priorităţilor.

5.1.2.1. Documentarea preliminară

Această activitate presupune crearea sau completarea unei baze de date referitoare la domeniile şi entităţile ce vor fi supuse auditului performanţei. În cazul în care baza de date există, se urmăreşte actualizarea acesteia.

[1]Unele Instituţii Supreme de Audit, pe lângă strategia pe termen lung, elaborează şi strategii pe termene mai scurte de minim 3 ani.

Scanned with OKEN Scanner

De asemenea, este necesar să se organizeze monitorizarea schimbărilor de ordin legislativ sau de altă natură, care pot interveni în implementarea programului sau activității ce urmează a fi auditată, până la momentul începerii auditului.

În mod obișnuit această monitorizare se realizează de către un responsabil desemnat pentru fiecare domeniu.

În practică[1], determinarea domeniilor și a studiilor ce vor face obiectul auditurilor performanței are la bază identificarea acelor programe și activități care implică utilizarea unor fonduri publice importante și care au ca obiectiv principal efectuarea unor servicii publice adresate contribuabililor.

5.1.2.2. Stabilirea criteriilor pe baza cărora se va realiza selectarea studiilor

Criteriul principal în activitatea de selectare îl reprezintă perspectiva îmbunătățirii în ansamblu a performanțelor programelor sau activităților, ca urmare a implementării recomandărilor auditului.

De asemenea, se au în vedere și alte criterii[2], cum ar fi:

- *frecvența auditării domeniilor*. Un audit va fi util dacă domeniul a fost auditat cu mult timp în urmă sau nu a fost auditat;
- *existența unor probleme importante*. O problemă este considerată importantă dacă consecințele acesteia afectează economicitatea, eficiența și eficacitatea funcționării programului sau activității;
- *identificarea unor riscuri potențiale* sau incertitudini. În situația în care se semnalează frecvent suspiciuni și incertitudini, în legătură cu economicitatea și eficiența derulării unui program sau activități, crește și posibilitatea apariției unor riscuri în îndeplinirea acestor indicatori.

Totodată, auditorii trebuie să aibă în vedere că, pentru anumite activități există un risc inerent. Nu se cunoaște o procedură universală prin care să se stabilească zonele cu probabilitate ridicată de risc.

Totuși, o serie de factori avertizează asupra existenței riscurilor și anume:

- cheltuieli nejustificate, care depășesc previziunile;

[1]Totodată, se ia în considerare și problematica abordată de mass-media referitoare la modul de constituire și utilizare a fondurilor publice, precum și unele informații obținute din consultarea rapoartelor de audit financiar, inclusiv cele elaborate în anii precedenți.

[2]Este important ca auditorii să evalueze măsura în care performanța unei entități și alte subiecte particulare prezintă interes pentru Parlament, pentru contribuabili (public) și pentru mass-media. În acest sens, aceștia vor monitoriza dezbaterile din Parlament, vor urmări presa și sondajele efectuate în rândul publicului de diverse organizații, stabilind temele pentru care se manifestă preocupare.

Scanned with OKEN Scanner

♦ obiective economice neatinse sau îndeplinite parţial;

♦ costuri şi depăşiri semnificative ale termenelor de finalizare în cazul unor proiecte;

♦ reclamaţii, contestaţii şi luări de atitudine ale reprezentanţilor grupurilor de consumatori privind calitatea serviciilor;

♦ nivelele mari ale datoriilor la bugetele publice;

♦ iniţiative noi nefundamentate corespunzător;

♦ sisteme interne (contabil şi de control) organizate sau conduse necorespunzător;

♦ pierderi importante cauzate de calamităţi naturale, furturi şi risipă;

♦ contracte adjudecate fără licitaţie etc.

După stabilirea zonelor predispuse la riscuri şi respectiv a riscurilor, auditorii le ordonează în funcţie de probabilitatea de apariţie şi impactul posibil şi încearcă să determine cauzele, respectiv efectele manifestării acestora.

Auditorii vor evalua performanţa modului de administrare a fondurilor de către managementul entităţii. Dacă, spre exemplu, se constată că managementul a întreprins măsuri de remediere a unor performanţe slabe înregistrate în trecut, se poate considera că există o preocupare pentru a administra fondurile în mod performant.

5.1.2.3. Evaluarea impactului preconizat al rezultatelor auditului (îmbunătăţirea performanţei)

Pentru *evaluarea impactului*, auditorii trebuie să aibă în vedere următoarele considerente:

♦ stabilirea unor domenii şi teme noi; Se pot avea în vedere domenii şi teme care nu au fost auditate, au fost auditate parţial sau au fost auditate cu mult timp în urmă.

♦ selectarea de programe şi iniţiative noi; Implementarea noilor programe prezintă interes şi merită a fi examinate cu atenţie. Modul în care este introdusă schimbarea într-o entitate trebuie să reprezinte o temă de interes general.

♦ efectuarea studiului preliminar asupra unor entităţi de dimensiuni reduse, care funcţionează cu costuri mici; În acest caz nivelul redus al cheltuielilor nu trebuie să constituie un motiv pentru a respinge o temă de audit al performanţei, mai ales atunci când impactul activităţii entităţii asupra interesului general al cetăţenilor este important (ex. activitatea institutului meteorologic).

♦ efectuarea unor studii preliminare asupra unor entităţi ce prestează servicii aparent neimportante, cum ar fi: recuperarea datoriilor, sectorul

Scanned with OKEN Scanner

administrativ etc.; Un audit ar putea identifica posibilități de îmbunătățire a performanțelor acestor servicii.

♦ efectuarea analizei comparative (Benchmarking); Analizarea (compararea) unor activități asemănătoare sau a unor procese similare scoate în evidență posibilități de creştere a performanțelor entităților, care dispun de resurse insuficient valorificate.

♦ propuneri legislative care conduc la îmbunătățirea unor activități: Spre exemplu: reducerea birocrației excesive manifestată în serviciile publice constituie o temă care trebuie să fie examinată mai atent.

♦ analizarea promptitudinii prestării de servicii publice către populație; Studiile efectuate pe această temă pot evidenția căi de îmbunătățire a serviciilor publice, ceea ce presupune o examinare mai atentă.

5.1.2.4. Selectarea temelor pentru studii

În practică selectarea temelor de audit se realizează prin aplicarea criteriilor de selecție asupra datelor şi informațiilor colectate în etapa de documentare şi înțelegere a programelor, proiectelor şi activităților entităților avute în vedere pentru auditare.

Pornind de la evaluarea şi monitorizarea riscului, precum şi de la documentarea asupra activității entității, în cadrul unei şedințe de analiză auditorii sugerează temele pentru studii, stabilind întrebările principale pentru fiecare dintre acestea.

Este de preferat să se formuleze întrebări al căror răspuns să fie da sau nu (cum ar fi: *Programul a fost implementat în condiții corespunzătoare?* sau *Obiectivele au fost îndeplinite?*). Este recomandat să se evite pe cât posibil întrebările referitoare la cauze sau întrebările descriptive.

În această etapă există probabilitatea ca ideile propuse pentru efectuarea studiilor preliminare să fie mai numeroase decât posibilitățile de realizare.

De aceea, fiecare idee va fi evaluată utilizând raționamentul profesional, în scopul eliminării acelora la care răspunsul la una din următoarele întrebări este „nu”:

- *economicitatea, eficiența şi eficacitatea sunt supuse riscului?*

Auditorii vor ține cont, când formulează răspunsul, de rezultatele evaluărilor realizate în timpul etapei de documentare şi înțelegerea programelor, respectiv a activității entităților implicate;

- *efectuarea studiului va aduce ceva nou în legătură cu îmbunătățirea performanței?*

Scanned with OKEN Scanner

În acest context, în situaţia în care este semnalată o problemă se va aprecia dacă aceasta se poate rezolva, ce se poate face concret, de ce nu s-a rezolvat până în prezent şi care sunt şansele rezolvării în cazul în care auditorii o semnalează în cadrul unui raport;

- *este momentul oportun pentru efectuarea auditului?*

Pentru a stabili răspunsul la această întrebare auditorii trebuie să aprecieze dacă, după finalizarea auditului, rezultatele vor avea un efect util. Totodată, trebuie să aprecieze dacă auditarea este oportună pentru entitate, deoarece s-ar putea ca aceasta să aibă planificate schimbări majore sau chiar reorganizări.

- *care sunt posibilităţile de efectuare a studiului?*

Auditorii vor avea în vedere o serie de factori, cum ar fi posibilitatea obţinerii de informaţii relevante şi de încredere în legătură cu subiectul vizat şi dacă colectarea şi analizarea lor se poate realiza într-un timp util şi la costuri rezonabile.

- *studiul se încadrează în politica de audit a Curţii de Conturi?;*

Ideile auditorilor în legătură cu studiile ce se propun a fi abordate se vor discuta cu entităţile implicate pentru a obţine punctul de vedere al acestora în legătură cu întrebările pe care auditorii le vor formula, respectiv pentru a stabili metodele de obţinere şi analiză a probelor de audit.

5.1.2.5. Stabilirea priorităţilor

La finalizarea etapei de selecţie există probabilitatea ca ideile propuse pentru studiile preliminare să fie mai numeroase decât posibilităţile de realizare. În aceste condiţii trebuie stabilită o prioritate în abordarea studiilor.

Principale criterii care stau la baza stabilirii priorităţii temelor sunt:

♦ responsabilitatea faţă de Parlament şi contribuabili în legătură cu administrarea corespunzătoare a fondurilor şi resurselor publice; Dacă se identifică zonele potenţiale de risc într-un domeniu, şansele selectării acestui domeniu pentru efectuarea unui studiu preliminar sunt ridicate;

♦ îmbunătăţirea activităţii de auditare a performanţei; Toate studiile propuse vor avea în vedere şi îmbunătăţirea activităţii de audit. Cu cât îmbunătăţirile sunt mai evidente, cu atât tema de studiu are şanse mai mari pentru a fi selectată;

♦ asigurarea elaborării unui program echilibrat de auditare a performanţei.

La elaborarea programului de auditare a performanţei se va urmări selectarea unor teme care să acopere o gamă cât mai largă de studii, cum ar fi:

- studii efectuate în zonele cu risc mare de fraudă sau ilegalităţi;

Scanned with OKEN Scanner

- studii efectuate la solicitarea Parlamentului;
- studii de evaluare a performanţelor manageriale în domenii ca: achiziţiile publice, managementul proiectelor, calitatea serviciilor;
- iniţiative guvernamentale noi.

5.1.2.6. Formularea propunerilor pentru efectuarea studiilor

Propunerile pentru efectuarea studiilor trebuie formulate clar şi concis în cadrul unei *„Note de propuneri"* adresată conducerii Curţii de Conturi.

Acest document va cuprinde următoarele elemente:
- denumirea studiului şi conţinutul acestuia;
- motivarea propunerii de realizare a studiului (existenţa unor riscuri privind îndeplinirea indicatorilor de performanţă, interesul Parlamentului şi al publicului, priorităţi ale Curţii de Conturi etc.);
- întrebările la care studiul trebuie să răspundă;
- principalele metode şi analize ale datelor şi informaţiilor;
- care este rezultatul aşteptat;
- care este punctul de vedere al entităţii în legătură cu ideea studiului.

Nota cu propuneri va fi prezentată conducerii Curţii de Conturi, care va decide în legătură cu efectuarea studiului preliminar.

5.2. Planificarea misiunilor de audit

5.2.1. Importanţa planificării

În conformitate cu prevederile Standardelor internaţionale de audit INTOSAI, în cadrul auditului performanţei, după etapa de selectare a studiilor urmează etapa de planificare propriu-zisă. Aceasta implică efectuarea unui studiu preliminar şi elaborarea unui raport denumit *„Raport privind Studiu preliminar"* pentru fiecare studiu selectat.

Planificarea misiunilor de audit, presupune cunoaşterea şi înţelegerea domeniului avut în vedere pentru auditare, definirea obiectivelor şi delimitarea ariei de cuprindere a auditului, stabilirea procedurilor şi tehnicilor ce vor fi utilizate, precum şi resursele necesare efectuării auditului.

Pentru a realiza cunoaşterea şi înţelegerea domeniului auditului, auditorii vor obţine date şi informaţii prin organizarea unor discuţii cu experţi, specialişti şi alţi auditori în cadrul „grupurilor de dezbatere".

Scanned with OKEN Scanner

Obiectivele auditului pot fi formulate ca „întrebări" în legătură cu cele mai economice, eficiente şi eficace modalităţi de realizare a obiectivelor unui program sau a unei activităţi, la care auditorii încearcă să răspundă în cadrul misiunii de audit.

Aria de cuprindere a auditului se referă la întinderea şi profunzimea procedurilor aplicate în vederea auditării modului de implementare a unui program sau de realizare a unei activităţi.

Auditorii identifică obiectivele auditului pornind de la motivaţia iniţierii misiunilor de audit încă din etapa de început a planificării, pentru a dirija şi realiza auditul într-o manieră cât mai economică şi eficientă.

De exemplu, obiectivul unui audit poate fi modul în care un auditat (o entitate) a proiectat şi a aplicat procedurile adecvate pentru utilizarea cu economicitate şi eficienţă a fondurilor alocate în cadrul unui program.

Totodată, obiectivul auditului trebuie să cuprindă preocupările privind implementarea unui sistem de responsabilităţi necesare pentru buna administrare a fondurilor alocate, să faciliteze controlul utilizării acestora şi să contribuie la îmbunătăţirea economicităţii, eficienţei şi eficacităţii implementării programului.

La stabilirea obiectivelor auditului, auditorii trebuie să aibă în vedere competenţele de audit ale Curţii, precum şi impactul previzionat al auditului în legătură cu îndeplinirea obiectivelor programului sau activităţii ce urmează a fi auditată. De menţionat că, atât obiectivul, cât şi aria de cuprindere a auditului se află într-o relaţie de intercondiţionalitate, motiv pentru care acestea trebuie tratate împreună şi discutate cu entităţile auditate.

Procedurile şi tehnicile vor fi stabilite în funcţie de obiectivele auditului, de abilităţile şi de nivelul de pregătire profesională a auditorilor[1].

Stabilirea resurselor presupune determinarea numărului de auditori, experţi şi consultanţi, estimarea resurselor financiare, precum şi alocarea fondului de timp necesar parcurgerii fiecărei etape a auditului.

5.2.2. Studiul preliminar

În cadrul studiului preliminar auditorii trebuie să efectueze o analiză a contextului şi obiectivelor activităţilor desfăşurate de entităţile auditate şi a cadrului legislativ care le guvernează, stabilind întrebările şi criteriile

[1]La alegerea acestora, auditorii vor avea în vedere şi următoarele elemente: utilizarea unor proceduri şi tehnici cât mai variate; gradul de standardizare a acestora; natura şi credibilitatea datelor şi informaţiilor colectate; experienţa în domeniul auditat; rezultatele testării procedurilor şi tehnicilor selectate; posibilităţile de utilizare a cunoştinţelor unor experţi în domeniu.

Scanned with OKEN Scanner

auditului, precum şi procedurile, respectiv tehnicile de obţinere, analizare şi interpretare a probelor de audit.

Efectuarea studiului preliminar presupune realizarea următoarelor activităţi:

- ♦ documentarea şi înţelegerea programelor şi a activităţii entităţilor implicate în derularea acestora;
- ♦ stabilirea întrebărilor la care trebuie să răspundă studiul;
- ♦ identificarea criteriilor de audit;
- ♦ identificarea probelor de audit care susţin răspunsurile la întrebările studiului;
- ♦ selectarea tehnicilor de obţinere a probelor de audit, precum şi a metodelor de analiză şi interpretare a acestora.

5.2.2.1. Documentarea şi înţelegerea programelor, respectiv a activităţii entităţilor implicate

Pentru realizarea acestei *documentări*[1] auditorii trebuie să identifice, să studieze şi să înţeleagă problematica programului şi a mediului în cadrul căruia se derulează acesta, precum şi activitatea entităţilor implicate, fiind preocupaţi în principal, de obţinerea şi colectarea de date şi informaţii referitoare la:

- obiectivele programului;
- ţintele de performanţă ale programului;
- obiectivele şi activităţile entităţilor implicate în implementarea şi derularea acestuia;
- cadrul legislativ conform căruia s-a iniţiat şi se implementează, respectiv derulează programul, precum şi cel care guvernează activitatea entităţilor implicate;
- probabilitatea apariţiei unor constrângeri externe, care ar putea afecta realizarea obiectivelor programului;
- gestionarea proceselor şi operaţiunilor efectuate de entităţile implicate;
- relaţiile de responsabilitate;
- resursele alocate implementării programului, inclusiv activele entităţilor;
- venituri şi cheltuieli;
- resursele umane privite din punct de vedere cantitativ şi calitativ;

[1]Efectuarea documentării şi colectarea datelor şi informaţiilor constituie un proces continuu şi cumulativ, care implică şi o activitate de selectare şi coroborare a acestora în vederea obţinerii de probe de audit relevante şi de încredere. Este important ca auditorii să aibă în vedere costul obţinerii acestor date şi informaţii, pentru a se asigura că vor realiza un audit în condiţii de economicitate şi eficienţă ale cărui rezultate vor conduce la îmbunătăţirea performanţei.

Scanned with OKEN Scanner

- mediul în care entităţile implicate îşi desfăşoară activitatea;
- obligaţiile de raportare ale entităţilor;
- considerente de ordin geografic;
- regulamentul de organizare şi funcţionare a entităţilor implicate, inclusiv sistemul de responsabilităţi interne, sistemul financiar-contabil şi sistemul de control intern.

Sursele mai importante avute în vedere în activitatea de obţinere a datelor şi informaţiilor, includ:

- expunerile de motive şi dezbaterile din cadrul Parlamentului în legătură cu programele şi acţiunile guvernamentale care implică mobilizarea de fonduri publice;
- publicaţii ale guvernului şi ale entităţilor implicate în implementarea programelor;
- unele declaraţii, decizii şi analize efectuate de executiv;
- evaluări şi investigaţii realizate de alte instituţii;
- rapoarte de audit anterioare, inclusiv cele de audit financiar;
- studii şi cercetări ştiinţifice relevante;
- strategii ale executivului, rapoartele anuale privind implementarea programelor şi a activităţilor iniţiate de acesta;
- stenogramele şedinţelor consiliilor de administraţie şi ale comitetelor de conducere ale entităţilor implicate;
- organigrame, manuale şi liniile directoare operaţionale ale entităţii;
- rapoarte ale auditului intern din cadrul entităţilor implicate;
- sistemele informatice, baze de date, statistici oficiale;
- discuţii cu factorii de decizie din cadrul executivului cu responsabilităţi în implementarea programului, precum şi cu conducerile entităţilor implicate în derularea acestuia.

În cadrul *analizei programului* auditorii vor identifica în primul rând obiectivele ce pot fi cuantificate, stabilind ţintele entităţii, respectiv nivelul performanţei prevăzut a se realiza în urma implementării programului.

Se întâlnesc situaţii în care entităţile nu adoptă întotdeauna obiective şi ţinte măsurabile şi precise. În astfel de cazuri, auditorii trebuie să clarifice aceste aspecte în cadrul unor întâlniri cu reprezentanţii oficiali ai entităţilor.

Totodată, auditorii trebuie să analizeze informaţiile privind veniturile şi cheltuielile entităţii (detaliate pe programe), comparându-le cu previziunile bugetare şi cu cele ale unor entităţii similare.

Evoluţia veniturilor şi cheltuielilor se poate analiza şi prin raportarea acestora la numărul personalului angajat într-o anumită activitate, la cantitatea de produse şi servicii furnizate şi la gradul de realizare a obiectivelor.

Scanned with OKEN Scanner

De exemplu, dacă venitul provenit dintr-o anumită taxă nu este colectat la un nivel satisfăcător, iar cheltuielile pentru realizarea unui serviciu public cresc, atunci auditorul poate considera că există un risc în realizarea performanței. De asemenea, în situația în care costurile pentru realizarea unui serviciu public diferă de la o locație la alta, se poate considera că există un risc al realizării performanței, iar auditorii pot solicita clarificări managementului entității.

Cu cât se obțin mai multe informații în legătură cu un anumit subiect și cu cât sunt identificate mai multe riscuri în ceea ce privește realizarea performanței, cu atât crește șansa ca acel subiect să fie inclus în programul de audit și în același timp sunt create condițiile pentru realizarea unui studiu convingător.

De menționat că, pentru a stabili oportunitatea efectuării studiului este important ca auditorii să consulte experți sau persoane din mediul universitar, ofertanți și reprezentanți ai beneficiarilor de servicii publice. În această etapă, auditorii trebuie să obțină un minimum de probe de audit în vederea formulării întrebărilor și stabilirii criteriilor de evaluare a performanței.

Ca urmare a analizei datelor și informațiilor obținute, auditorii evaluează dacă există perspectiva ca, după efectuarea studiului să se îmbunătățească performanța entității auditate.

În cazul în care se constată că studiul nu ar aduce ceva nou sau că nu există posibilitatea obținerii de probe de audit suficiente, auditorii pot propune stoparea efectuării studiului[1].

5.2.2.2. Stabilirea întrebărilor la care trebuie să răspundă studiul

Pe baza înțelegerii entității și a activității acesteia, inclusiv înțelegerea sistemelor managementului și a fluxurilor operaționale, auditorii vor definitiva „obiectivele de audit" respectiv, „rezultatele planificate sau efectele studiului" și vor revizui întrebările principale (problemele cheie), formulate încă din etapa de selecție a studiilor.

De precizat că obiectivele auditului vizează îmbunătățirea performanței, iar întrebările principale (problemele cheie) sunt dictate atât de natura subiectului, cât și de obiectivele auditului.

Pentru formularea întrebărilor principale ale auditului se identifică și se analizează problemele apărute în procesul de îndeplinire a obiectivelor

[1]Aceeași decizie poate fi adoptată și în cazul în care executivul preconizează unele schimbări de obiective sau reorganizarea unor entități.

Scanned with OKEN Scanner

programului şi activităţii entităţilor auditate. Problemele identificate constituie baza pentru formularea întrebărilor la care trebuie să răspundă auditul şi în acelaşi timp constituie argumentaţia pentru realizarea studiului propriu-zis.

Exemplul 1:

Obiectivul	*Studiul implementării unui nou sistem informatic* În vederea creşterii eficienţei, un Departament a planificat să introducă în anul 200X un nou sistem informatic pentru care a alocat o sumă de 60.000 lei, estimând o creştere a eficienţei cu 5.000 lei începând cu anul următor.
Problema	Sistemul informatic a fost achiziţionat la un preţ mai mare cu 20.000 lei, implementarea s-a făcut cu 5 luni întârziere, iar nivelul eficienţei se situează sub cel estimat.
Întrebare	A fost bine administrat proiectul?

Exemplul 2:

Obiectivul	*Creşterea eficienţei unei agenţii* Agenţia Naţională de Ocupare a Forţei de Muncă, a planificat plata alocaţiilor de şomaj celor îndreptăţiţi, la termenele prevăzute, la valori corespunzătoare pentru a îndeplini criteriile de performanţă (valoare pentru bani). În anul 2000 a efectuat plăţi pentru un număr de 300.000 de persoane aflate în şomaj, depăşind cu 4% suma netă alocată şi înregistrând costuri suplimentare de funcţionare în sumă de 12.500 lei.
Problema	În anul 2002, deşi în activitatea de efectuare a plăţilor, s-a menţinut aceeaşi rată a erorii, iar şomajul s-a redus cu 30%, costurile de funcţionare a Agenţiei au crescut cu 15%
Întrebare	Este Agenţia eficientă?

La formularea întrebărilor[1] auditorii vor avea în vedere atât natura şi felul informaţiilor, cât şi răspunsurile aşteptate. Astfel, la o întrebare care se adresează cu *„ce s-a întâmplat?"* răspunsul va fi total diferit, faţă de răspunsul la o întrebare care se adresează cu *„dacă"* sau *„de ce"*.

[1]Trebuie menţionat că, formularea întrebărilor şi revizuirea acestora reprezintă un proces dificil, care necesită multă atenţie din partea auditorilor, întrucât aceştia trebuie să adreseze întrebările corespunzătoare pentru fiecare problemă identificată.

Scanned with OKEN Scanner

Întrebările principale sunt divizate în întrebări secundare, iar acestea la rândul lor vor fi divizate în alte întrebări secundare.

Procesul se încheie în momentul în care, pentru întrebările rezultate se pot formula ipoteze şi se pot identifica probe de audit, care să confirme sau să infirme aceste ipoteze.

În procesul de divizare a întrebărilor, pe măsură ce se trece de la un nivel la altul, acestea devin tot mai specifice, iar răspunsul poate fi: „*da* sau *nu*", „*da, dar...*" sau „*nu, dar*".

Referitor la întrebările secundare, auditorii trebuie să aibă în vedere ca formularea acestora să se realizeze într-o succesiune logică şi într-o ordine structurată:

- „succesiune logică" – *Au fost bine planificate achiziţiile?; Au fost bine executate?, A fost onorat contractul?*
- „ordinea structurată" – *Este departamentul A eficient?; Este departamentul B eficient?; Secţia C este eficientă?* etc.

De asemenea, este important ca întrebările să fie formulate în funcţie de obiective, evitându-se astfel întrebările neesenţiale: – *Drepturile de protecţie socială sunt plătite celor îndreptăţiţi? Acestea sunt plătite în cuantumurile stabilite?*

De menţionat că întrebările principale vor fi divizate în cel puţin 2, dar nu mai mult de 7 întrebări secundare:

• *Întrebarea principală: Direcţia Regională de Drumuri şi Poduri (DRDP), a utilizat în mod corespunzător fondurile publice destinate reabilitării şi întreţinerii drumurilor naţionale şi judeţene? Se identifică următoarele trei întrebări secundare: 1. DRDP a utilizat fondurile în mod legal? 2. DRDP a administrat fondurile în mod eficient? 3. Programul de reabilitare şi întreţinere a drumurilor naţionale şi judeţene a fost realizat aşa cum a fost proiectat? Întrebarea secundară nr. 2 "DRDP a adminstrat fondurile în mod eficient?" - poate fi divizată în alte 5 întrebări secundare: 2.1 DRDP a stabilit criterii corespunzătoare pentru selectarea proiectelor? 2.2. DRDP a monitorizat permanent lucrările din punct de vedere cantitativ şi calitativ, prin desemnarea unui diriginte de şantier responsabil cu această activitate? 2.3. DRDP a luat măsurile corespunzătoare ca urmare a monitorizării ? 2.4. DRDP a efectuat recepţia lucrărilor în prezenţa proiectantului şi a Inspectoratului Teritorial de Stat în Construcţii? 2.5. DRDP a întocmit/ actualizat Cartea Tehnică pe baza documentelor predate de constructor şi acceptate de proiectant la finalizarea lucrării? Întrebarea secundară 2.3. "DRDP a luat măsurile corespunzătoare ca urmare a monitorizării?" este divizată în alte 4 întrebări secundare: 2.3.1. DRDP a efectuat plăţile după verificarea prealabilă a situaţiilor de lucrări? 2.3.2. Ca urmare a verificării situaţiilor de lucrări, au existat cazuri de refuzuri la*

Scanned with OKEN Scanner

plată a lucrărilor? 2.3.3. În cazurile în care s-au identificat neconcordanţe între situaţiile de lucrări şi lucrările efective care presupun stabilirea răspunderii civile, constructorul a fost acţionat în justiţie? 2.3.4. Ca urmare a confruntării situaţiilor de lucrări cu lucrările efectiv realizate au fost cazuri în care s-a luat decizia schimbării constructorului?

5.2.2.3. Identificarea criteriilor de audit

Criteriile de audit reprezintă „termeni de referinţă", respectiv acele standarde care sunt utilizate pentru a determina dacă un program sau o activitate ating ţintele de performanţă programate.

Criteriile de audit au un caracter normativ şi sunt destinate în general orientării activităţii de evaluare a indicatorilor de performanţă stabiliţi de entitate sau de către echipa de audit. Aceste criterii sprijină auditorul să obţină răspunsuri la următoarele întrebări: *„Ce rezultate urmează a fi obţinute?"* şi *„Cum pot fi obţinute aceste rezultate urmare implementării programului?"*

Dacă în cazul auditului financiar examinările realizate de către auditori relevă faptul că operaţiunile financiare sunt „corecte" sau „incorecte", „legale" sau „nelegale" etc., în cazul auditului performanţei se poate alege o gamă amplă şi diversificată de criterii de audit.

Datorită acestor caracteristici criteriile utilizate[1] pentru auditarea economicităţii, eficienţei şi eficacităţii diferă de la un audit la altul.

De regulă, criteriile pot fi selectate utilizând una din următoarele surse:

- legislaţie, declaraţii oficiale de politică, standarde;
- ghiduri şi reglementări departamentale;
- practici manageriale acceptate de departamente;
- cerinţe contractuale;
- standarde pe domenii şi alţi indicatori relevanţi;
- obiective şi sarcini de performanţă relevante (publicate);
- referinţe obţinute prin comparare cu cea mai bună practică în domeniul auditat;
- referinţe obţinute prin analizarea evoluţiei în timp a unor indicatori privind realizarea performanţei;
- criterii utilizate în audituri similare, efectuate de către alte instituţii supreme de audit;
- criterii de performanţă stabilite de către legislativ;

[1]Criteriile selectate trebuie să fie relevante, rezonabile şi corespunzătoare obiectivelor auditului, deoarece au un caracter faptic şi sunt destinate să descrie sau să cuantifice corect situaţiile ce urmează a fi auditate.

Scanned with OKEN Scanner

- criterii obținute prin valorificarea experienței unor experți.

În majoritatea cazurilor criteriile sunt de ordin cantitativ, dar în abordarea examinării celor 3"E", auditorii pot utiliza și unele criterii de ordin calitativ, cum ar fi, de exemplu „buna practică" într-un anumit domeniu.

5.2.2.4. Identificarea probelor de audit care susțin răspunsurile la întrebările studiului

5.2.2.4.1. Obținerea și caracteristicile probelor de audit

Probele de audit[1] reprezintă totalitatea datelor și informațiilor obținute și utilizate de auditori pentru susținerea constatărilor, concluziilor și recomandărilor auditului.

În auditul performanței auditorii vor identifica, colecta și analiza probe de audit în legătură cu intrările, descrierea proceselor, ieșirile și efectele, precum și cu percepțiile sau opiniile publicului (de exemplu: opinia publicului în legătură cu serviciile publice).

În general, auditorii trebuie să colecteze probe de audit pentru a răspunde și la întrebările secundare, inclusiv cele situate la nivele mai joase.

Competența probelor de audit presupune ca informațiile și datele obținute de auditori să fie suficiente (aspectul cantitativ al probelor), adecvate (care susțin activitățile de îndeplinire a obiectivelor auditului) și imparțiale, astfel încât acestea să prezinte încredere și siguranță (aspectele calitative ale probelor).

Gradul de suficiență reprezintă cantitatea necesară de probe pentru susținerea concluziilor auditului și depinde de relevanța și credibilitatea acestora. Gradul de adecvare reprezintă măsura calității probelor, respectiv relevanța și credibilitatea acestora în susținerea concluziilor auditului.

Cantitatea probelor de audit necesară (gradul de suficiență) depinde atât de prezența riscurilor de nerealizare a indicatorilor de performanță, cât și de calitatea probelor de audit (cu cât calitatea acestora este mai ridicată, cu atât cantitatea de probe necesare va fi mai mică).

Credibilitatea probelor de audit este conferită de imparțialitatea acestora și este influențată de sursa de obținere a probelor, de natura acestora, precum și de circumstanțele în care sunt obținute.

În activitatea de evaluare a credibilității unei probe de audit, auditorii trebuie să aibă în vedere următoarele:

---

[1]Standardele internaționale de audit INTOSAI precizează că auditorul trebuie să obțină probe de audit competente, relevante și rezonabile pentru a susține raționamentul său profesional, precum și constatările, respectiv concluziile formulate, în legătură cu implementarea unui program sau derularea unei activități de către entitățile implicate.

Scanned with OKEN Scanner

♦ probele de audit provenind de la surse din afara entităţii auditate sunt mai de încredere decât cele obţinute de la surse din interiorul entităţii;

♦ probele de audit obţinute sub formă de documente sunt mai de încredere decât cele verbale (orale);

♦ probele de audit obţinute de auditor, prin observarea directă sau prin analiză, sunt mai de încredere decât cele obţinute indirect;

♦ probele de audit verbale coroborate cu probele de audit scrise sunt mai de încredere decât probele de audit verbale luate separat;

♦ coroborarea probelor de audit obţinute reprezintă o tehnică sigură pentru consolidarea credibilităţii acestora;

♦ documentele originale sunt mai de încredere decât documentele fotocopiate; în cazul în care documentele originale sunt fotocopiate de auditor, acesta trebuie să noteze sursa şi data efectuării fotocopiei;

♦ nivelul de încredere al datelor şi informaţiilor obţinute de la o entitate poate fi susţinut şi de rezultatele activităţii sistemului de control intern, atunci când aceasta a fost evaluate şi prezintă încredere.

Probele de audit sunt considerate *relevante* dacă au la bază date şi informaţii care au legătură cu obiectivele şi criteriile auditului. Pentru a asigura relevanţa probelor de audit, auditorii trebuie, ca în etapa de planificare a auditului, să definească clar atât obiectivele, cât şi criteriile auditului.

O caracteristică importantă a probelor de audit o constituie şi *rezonabilitatea* acestora, care presupune că obţinerea datelor şi informaţiilor s-a realizat într-o manieră eficientă şi în condiţii de costuri reduse.

5.2.2.4.2. Tipuri de probe de audit

În cadrul auditului performanţei, probele de audit, respectiv datele şi informaţiile obţinute, sunt utilizate pentru a stabili dacă managementul şi personalul entităţii auditate au acţionat în conformitate cu principiile operaţionale stabilite prin politicile şi standardele adoptate şi au folosit resursele în mod economic, eficient şi eficace.

În funcţie de natura lor se deosebesc următoarele tipuri de probe de audit.

a) Probe de audit fizice

Astfel de probe se obţin prin observarea directă a evenimentelor şi a activităţii persoanelor, fiind prezentate sub formă de fotografii, diagrame, hărţi grafice şi alte forme si reprezentări.

În practică, probele de audit fizice se pot obţine prin observarea directă a evenimentelor, fenomenelor şi activităţii persoanelor etc. de către

Scanned with OKEN Scanner

doi sau mai mulţi auditori şi dacă este posibil chiar însoţiţi de către reprezentanţi ai entităţii auditate[1].

b) Probele de audit verbale

Aceste probe le întâlnim sub forma aserţiunilor care, în mod frecvent reprezintă răspunsuri la interviuri, sondaje etc. Aserţiunile pot constitui pentru auditori surse importante de informaţii care sunt folosite în procesul de audit[2].

De regulă, aserţiunile sunt obţinute de la angajaţii entităţii, beneficiarii programului auditat, experţi şi consultanţi special angajaţi să sprijine furnizarea de probe suplimentare şi chiar de la reprezentanţi ai opiniei publice.

Pentru a putea fi utilizate ca probe de audit, aserţiunile se vor consolida astfel:

- prin confirmări scrise obţinute de la intervievaţi;
- apelând la surse independente care să relateze fapte similare;
- prin verificarea ulterioară a înregistrărilor.

c) Probele de audit documentare

Proba de audit documentară reprezintă acea probă obţinută pe bază de documente. Aceasta poate fi prezentată în formă scrisă sau în format electronic.

Auditorii obţin astfel de probe prin examinarea unor documente externe cum ar fi: scrisori sau memorandum-uri primite de entitatea auditată, facturi de la furnizori, contracte de închiriere, alte contracte, rapoarte ale auditorilor externi, alte rapoarte, precum şi scrisori de confirmare din partea unor terţi.

Totodată se colectează probe şi din documentele interne (emise de entitate), respectiv înregistrări contabile, corespondenţă externă, descrierea entităţii, bugete, rapoarte interne, sinteze şi statistici ale activităţilor efectuate de entitate, politici şi proceduri interne.

Relevanţa probelor de audit documentare trebuie evaluată în funcţie de obiectivele auditului. De exemplu, existenţa unui manual de proceduri constituie o probă numai dacă acest manual este aplicat.

---

[1]Este important ca prezentarea acestora să fie cât mai clară şi uşor de înţeles. Dacă proba de audit obţinută prin observarea directă a unei anumite situaţii/ împrejurări, prezintă riscul unei interpretări eronate în legătură cu obiectivele auditului, atunci aceasta va fi coroborată cu alte probe pentru a-i conferi soliditate.

[2]În general, pentru evaluarea încrederii şi relevanţei probelor de audit verbale, auditorii trebuie să-şi formeze o părere în legătură cu sinceritatea intervievaţilor având în vedere poziţia acestora în cadrul entităţii, nivelul cunoştinţelor şi deschiderea lor la colaborare.

Scanned with OKEN Scanner

Documentele în care sunt consemnate rezultatele controlului intern pot fi considerate probe de audit credibile dacă, în prealabil, se face o evaluare a controalelor ce operează în interiorul sistemului.

d) Probele de audit analitice

Aceste probe se obţin ca urmare a verificării, analizării şi interpretării datelor rezultate din acţiunile care privesc implementarea unui program sau derularea unei activităţi de către entitatea auditată.

Analizele presupun, în principal: evaluări (estimări) efectuate de către entitatea auditată sau de către organisme autorizate cu privire la indicatori de performanţă sau trend-uri. În mod logic aceşti indicatori şi/sau tendinţe sunt comparaţi cu recomandările din standardele aplicabile în domeniu sau cu anumite repere tehnice (acolo unde este cazul).

Probele analitice pot fi: numerice (de exemplu, evaluarea rezultatelor utilizării resurselor sau proporţia în care s-a cheltuit bugetul), dar pot fi şi non-numerice (de exemplu, observarea unei tendinţe de creştere a unui tip de contestaţie făcute în cadrul entităţii auditate).

5.2.2.4.3. Selectarea tehnicilor de obţinere a probelor de audit şi a metodelor de analizare a acestora

Probele de audit pot fi obţinute prin efectuarea unor vizite la sediul entităţii auditate cu scopul de a examina diverse documente şi de a intervieva persoane cheie.

Dacă auditul presupune obţinerea de probe de la mai multe entităţi, acestea pot fi obţinute prin transmiterea unor scrisori sau prin adresarea unor chestionare care cuprind o listă de întrebări referitoare la tema auditată.

Întrucât întrebările la care trebuie să răspundă auditul presupun studierea mai multor aspecte ce necesita un volum mare de timp şi costuri ridicate, auditorii pot decide, utilizând raţionamentul profesional, să studieze numai acele aspecte predispuse riscurilor nerealizării indicatorilor de performanţă. Totodată, pentru unele aspecte se pot obţine probe de audit prin extragerea şi examinarea unui eşantion reprezentativ, dintr-o anumită populaţie.

Pentru obţinerea probelor de audit detaliate auditorii pot examina documentele din dosarele entităţii[1], pot organiza grupuri de dezbatere sau pot efectua interviuri şi observaţii directe.

[1]La entitatea auditată evidenţa dosarelor poate fi obţinută de la registratură. Informaţiile şi datele specifice unei anumite activităţi ale entităţii sunt de regulă colectate din dosarele constituite special în acest sens. În practică, prin utilizarea tehnicii interviului auditorii pot identifica locul unde sunt păstrate dosarele.

Scanned with OKEN Scanner

Dosarele cele mai utile în procesul de auditare a performanței includ:
- dosare privind planificarea strategică și operațională;
- dosare conținând rapoartele controalelor dispuse de conducere;
- dosare cu stenogramele ședințelor conducerii executive;
- dosarele de contestații;
- dosare cu rapoartele de audit precedente sau alte rapoarte de control.

Chiar dacă studierea dosarelor constituie o sursă importantă pentru colectarea probelor, datorită timpului limitat auditorii nu au întotdeauna posibilitatea examinării acestora în totalitate și, prin urmare, vor examina un eșantion reprezentativ, selectat în funcție de natura populației și obiectivele auditului.

Prin studierea comportamentului general al personalului entității se obțin informații în legătură cu problemele tensionate, moralitatea conducerii și relațiile personalului entității cu publicul/ beneficiarii serviciilor publice.

Totuși, trebuie manifestată o grijă permanentă în legătură cu alegerea activităților ce vor fi observate direct, prin selectarea acelor activități care se pretează la observare și care sunt reprezentative pentru domeniul auditat.

Tehnica observării se aplică la instituțiile care lucrează cu publicul (spitale, muzee, administrații financiare, primării etc.).

Probele de audit obținute se centralizează în funcție de natura lor sub forma unor liste, în vederea cuantificării rezultatelor. De exemplu, se pot utiliza liste care să ghideze auditorii în înregistrarea documentelor și a anumitor date și informații privind o activitate specifică. Pentru a scoate în evidență fapte sau opinii se utilizează chestionare care se completează în cadrul unor interviuri de către cei intervievați sau de către auditori.

Dacă entitatea are locații în teritoriu, atunci chestionarele se trimit prin poștă. Acest gen de chestionare prezintă dezavantajul că anumiți intervievați pot să nu răspundă, pot completa greșit sau pot răspunde cu întârziere.

Auditorii, în funcție de sursele probelor de audit identificate, pot decide dacă colectează fapte și opinii de la întreaga populație (totalitatea surselor) sau dintr-un eșantion reprezentativ. Dacă populația are mai mult de 100 de elemente atunci este de preferat să se efectueze eșantionarea.

Pentru obținerea unor rezultate care să poată extrapolate la întreaga populație, eșantionul trebuie să cuprindă între 50 și 100 de elemente. În cazul în care problema studiului este sensibilă, controversată și în același timp este în atenția presei și a Parlamentului, auditorii au nevoie de probe de audit convingătoare.

De cele mai multe ori este necesar să se obțină mai multe probe de audit din surse diferite care luate împreună să fie convingătoare. De

Scanned with OKEN Scanner

exemplu, se coroborează probele obţinute din interviurile cu managementul entităţii, cu cele obţinute din interviurile cu clienţi sau ofertanţi.

5.2.2.4.4. Modalităţi de interpretare a probelor de audit

În auditul performanţei probele de audit pot fi interpretate utilizând următoarele metode :

♦ prin completarea unor tabele şi proiectarea unor reprezentări grafice, pentru a sintetiza datele şi informaţiile de ordin cantitativ;

♦ calcularea indicatorilor de performanţă (costul pe unitatea de produs, venitul realizat pe persoană);

♦ desenarea şi analizarea unor diagrame;

♦ analizarea legăturilor dintre variabile;

♦ descrierea şi analizarea proceselor din cadrul unei diagrame;

♦ completarea unei matrice şi efectuarea de comparaţii între criterii şi condiţii;

♦ analizarea unui eşantion de cazuri (studii de caz) pentru a scoate în evidenţă exemplele bune şi exemplele rele.

5.2.3. Raportul privind studiul preliminar

5.2.3.1. Structura raportului

Raportul reprezintă un document în care sunt prezentate motivaţia şi modul în care auditorii intenţionează să realizeze studiul.

În practică, raportul este structurat pe următoarele capitole:

a) scopul, costurile studiului şi estimarea perioadei de realizare a acestuia;

b) analiza contextului în care se desfăşoară activităţile entităţii propuse pentru a fi auditate şi cadrul de reglementări;

c) analiza prezenţei riscului în îndeplinirea indicatorilor de performanţă;

d) formularea obiectivelor auditului (impactul planificat sau efectul auditului).

Obiectivele auditului sunt strâns legate de misiunea Curţii de Conturi de a realiza:

- evaluarea modului de utilizare a fondurilor publice de către entitatea auditată în concordanţă cu principiile economicităţii, eficienţei şi eficacităţii;

- raportarea către Parlament a constatărilor şi recomandărilor privind îmbunătăţirea performanţei.

e) prezentarea întrebărilor la care va răspunde studiul (detalierea întrebărilor se va prezenta într-o anexă) şi a răspunsurilor pe care auditorii speră să le obţină;

Scanned with OKEN Scanner

f) criteriile auditului - este important ca auditorii să stabilească criterii clar formulate şi confirmate, iar dacă este posibil acestea să provină din surse autorizate;

g) analizarea posibilităţilor de obţinere a probelor de audit. Pentru aceasta, auditorii vor evalua dacă la entitatea auditată există date şi informaţii competente, relevante şi rezonabile şi vor prezenta rezultatul testelor privind posibilitatea obţinerii probelor de audit adecvate;

h) alegerea metodelor de obţinere şi analiză a probelor de audit;

k) resursele necesare, inclusiv nivelul cunoştinţelor şi abilităţilor profesionale necesare echipei de audit şi graficul de desfăşurare în timp a auditului;

l) punctul de vedere al entităţii - auditorii vor preciza şi eventualele neclarităţi constatate, precum şi modul de soluţionare a acestora.

5.2.3.2. Revizuirea raportului privind studiul preliminar şi prezentarea acestuia conducerii Curţii de Conturi pentru aprobare

Revizuirea raportului privind studiul preliminar trebuie efectuată de către şeful echipei de audit, de directorul şi/sau consilierul de conturi responsabil cu auditarea performanţei.

Aceştia vor analiza şi aprecia dacă:

- tema studiului se încadrează în atribuţiile şi competenţele Curţii de Conturi;
- studiul este oportun şi se poate realiza cu costuri rezonabile;
- metodele şi tehnicile de obţinere şi analizare a probelor de audit selectate se pot aplica în practică şi dacă auditorii dispun de abilităţile şi pregătirea necesară realizării studiului;
- probele de audit prevăzute a se obţine vor răspunde la întrebările studiului în mod convingător;
- în raport s-a planificat obţinerea unei cantităţi suficiente de probe de audit sau este necesar să se obţină probe suplimentare pentru a îndeplini obiectivele auditului.

Raportul privind studiul preliminar va fi prezentat conducerii Curţii de Conturi cu propunerea de a continua sau nu studiul.

5.3. Execuţia. Realizarea studiului complet

Execuţia presupune elaborarea unui plan de audit şi realizarea activităţilor de colectare, sintetizare, analizare şi interpretare a probelor de audit.

Scanned with OKEN Scanner

În cazul în care se concluzionează că probele de audit obţinute nu sunt suficiente şi adecvate, tot în această fază se pot extinde examinările pentru a obţine probe suplimentare.

5.3.1. Elaborarea planului de audit

Pornind de la Raportul privind studiul preliminar aprobat de plenul Curţii de Conturi, structurile implicate în auditarea performanţei vor întocmi un *plan de audit* pentru fiecare studiu aprobat. Acesta cuprinde atât procedurile ce vor fi utilizate pentru obţinerea probelor de audit, cât şi modalităţile, respectiv metodele şi tehnicile de sintetizare, analizare şi interpretare a acestora.

În planul de audit sunt prevăzute, de asemenea, şi resursele pe care auditorii le au la dispoziţie, precum şi calendarul derulării celor mai importante activităţi de audit, de a căror îndeplinire depinde finalizarea activităţii la termenul planificat.

În contextul celor menţionate mai sus, auditorii trebuie să estimeze timpul necesar îndeplinirii sarcinilor, având în vedere atât timpul efectiv alocat obţinerii probelor, cât şi timpul necesar testării tehnicilor de obţinere a probelor şi a metodelor de analiză, respectiv interpretare a acestora.

De exemplu, pentru realizarea chestionarelor, pe lângă estimarea timpului necesar realizării acestora, se va lua în calcul şi timpul necesar testării, cât şi cel necesar îmbunătăţirii sau completării listei de întrebări. Totodată, auditorii trebuie să aibă în vedere şi o rezervă de timp necesară pentru colectarea de probe de audit suplimentare, mai ales în situaţia în care aceştia trebuie să consolideze caracterul *suficient şi adecvat* al probelor care susţin concluziile auditului.

Natura specială a auditului performanţei solicită o selectare atentă a metodologiei pentru obţinerea şi examinarea probelor de audit. De aceea, auditorii trebuie permanent să aibă în vedere valabilitatea şi soliditatea metodelor şi tehnicilor utilizate.

Valabilitatea presupune ca metodele şi tehnicile selectate să furnizeze şi să evalueze ceea ce s-a prevăzut a fi examinat. *Soliditatea* probelor de audit – acestea trebuie să rămână constante dacă se repetă evaluarea asupra aceleaşi „populaţii" de date şi informaţii.

Planul de audit va fi revizuit periodic, completându-se corespunzător, atunci când se consideră necesar. Şi în această etapă auditorii pot propune stoparea continuării studiului în situaţiile în care se constată că Executivul are în intenţie schimbări de obiective, organizări sau analize, care au legătură cu subiectul studiului şi care se referă concret la îmbunătăţirea performanţei.

Scanned with OKEN Scanner

De asemenea, auditorii trebuie să planifice şi acţiunile prin care vor informa periodic entitatea[1] în legătură cu modul în care se derulează examinările.

În timpul fazei de execuţie, probele de audit vor fi sintetizate, analizate şi interpretate pe măsură ce acestea se obţin. Auditorii vor analiza dacă probele sunt suficiente şi convingătoare. În cazul în care acestea nu sunt suficiente şi convingătoare, auditorii pot decide obţinerea unor probe suplimentare din alte surse.

5.3.2. Metode şi tehnici pentru obţinerea probelor de audit

În auditul performanţei activitatea de colectare a probelor de audit, precum şi documentarea acestora trebuie realizată în mod sistematic. Standardele internaţionale de audit INTOSAI stipulează că, pentru a sprijini raţionamentul auditorilor, în stabilirea unor concluzii privind entitatea, programul, activitatea sau acţiunea supusă auditului, trebuie obţinute probe de audit competente, relevante şi rezonabile.

Dacă în cadrul auditurilor financiare probele tind să fie conclusive (*da/nu* sau *bine/rău*), în auditurile performanţei probele sunt *persuasive* (*conduc la concluzia că...*).

Aşa cum s-a menţionat şi anterior, auditorii trebuie să aleagă cu atenţie metodele şi tehnicile de obţinere a datelor şi informaţiilor, respectiv a probelor de audit, astfel încât acestea să fie convingătoare şi să susţină rezultatele auditului – constatările, concluziile şi recomandările.

În condiţiile în care probele de audit trebuie să aibă un caracter persuasiv este necesar ca auditorii să consulte entitatea auditată în legătură cu modul în care acestea vor fi obţinute, analizate şi interpretate. O asemenea abordare reduce riscul dezacordului dintre auditorii şi entitatea auditată şi contribuie la urgentarea raportării şi valorificării rezultatelor auditului.

Datele, informaţiile şi cunoştinţele reprezintă concepte similare. *Datele* constituie observaţii primare. Prin compilare, datele sunt transformate în *informaţii*, iar prin analizare, informaţiile devin *cunoştinţe*.

Datele care sunt deopotrivă cantitative şi calitative pot fi colectate pe parcursul procesului de audit pentru a descrie şi analiza un rezultat

[1]În acest sens, este importantă iniţierea şi menţinerea unei legături permanente cu managementul entităţii atât pentru a clarifica unele aspecte ce rezultă din activitatea de colectare, analizare şi interpretare a probelor de audit, cât şi pentru a informa operativ conducerea entităţii asupra punctelor slabe (aspectele negative), ce privesc realizarea indicatorilor de performanţă sau în legătură cu aplicarea unui management neperformant.

Scanned with OKEN Scanner

(constatare) sau o problemă. Pe parcursul procesului de audit, obţinerea datelor nu se realizează o singură dată, această activitate efectuându-se de mai multe ori (prin evaluări repetate) – evaluări longitudinale.

Datele pot fi obţinute prin consultarea documentelor, prin declaraţii verbale (interviuri) şi scrise (completarea de chestionare) sau prin utilizarea altor mijloace, în funcţie de obiectivele auditului.

Auditul performanţei utilizează mai multe tehnici de obţinere şi prelucrare a datelor şi informaţiilor, cu scopul de a releva fapte (constatări), a identifica relaţiile cauză-efect, a testa argumentele şi a recomanda soluţiile.

Auditul performanţei poate obţine date primare prin utilizarea metodelor şi tehnicilor proprii (examinarea documentelor, interviuri, chestionare, observaţii directe) dar în acelaşi timp poate utiliza date provenite de la terţi (organisme guvernamentale, alte entităţi interesate, consultanţi, cercetători, experţi etc.).

În astfel de condiţii auditorii trebuie să adopte o atitudine obiectivă faţă de datele furnizate, fiind receptivi la punctele de vedere şi argumentele acestora. Este foarte important ca auditorul să evalueze credibilitatea datelor furnizate în urma unui proces de reflecţie şi analiză obiectivă şi să aibă convingerea că toate punctele de vedere şi argumentele sunt corecte.

În practica auditării performanţei, cele mai utilizate tehnici şi metode de colectarea a probelor de audit sunt:

- ♦ examinarea documentelor;
- ♦ rezumatele;
- ♦ eşantionarea;
- ♦ grupurile de dezbatere;
- ♦ chestionarul;
- ♦ interviul;
- ♦ observarea directă.

5.3.2.1. Examinarea documentelor

Examinarea documentelor reprezintă o tehnică eficientă şi sigură de obţinere a unor date şi informaţii privind implementarea unui program sau derularea unor activităţi, de către entităţile implicate. În mod obişnuit auditorii identifică documentele ce vor fi supuse examinării, prin consultarea dosarelor existente la entităţile supuse auditului.

Pentru auditori, cele mai utile dosare sunt:

- ♦ dosarele privind planificarea strategică şi operaţională a entităţilor auditate;
- ♦ dosarele privind controalele dispuse de conducere;

Scanned with OKEN Scanner

♦ dosarele cu stenogramele şedinţelor consiliului de administraţie şi a conducerii executive;

♦ dosarele care conţin reclamaţii şi contestaţii;

♦ dosarele cuprinzând rapoartele de activitate ale entităţilor auditate şi ale unităţilor subordonate acestora;

♦ dosarele cu rapoartele auditurilor precedente, inclusiv cele ale auditului financiar;

♦ dosarele cu rapoartele auditului intern.

Dosarele conţin o gamă largă de date şi informaţii, care pot constitui probe de audit, cum ar fi: decizii ale managementului, înregistrări cu privire la implementarea programelor sau înregistrări de natură contabilă privind beneficiarii acestor programe. De aceea este important ca, încă de la începutul procesului de auditare să se stabilească conţinutul dosarelor, locul unde sunt păstrate, precum şi modalitatea de consultare, astfel încât examinarea acestora să se realizeze uşor şi cu cheltuieli cât mai reduse.

Deşi studierea dosarelor reprezintă un sprijin important în stabilirea constatărilor, auditorii, datorită volumului mare de documente, nu au întotdeauna posibilitatea examinării complete a acestora[1]. De aceea, în funcţie de obiectivele auditului, aceştia pot selecta şi examina numai un eşantion, care însă trebuie să fie reprezentativ.

5.3.2.2. Rezumatele

Rezumatele reprezintă o colecţie de date şi informaţii referitoare la derularea unui program sau desfăşurarea unor activităţi şi gradul de îndeplinire a obiectivelor acestora de către entităţile implicate.

Datele şi informaţiile se obţin, de regulă, pe calea chestionarelor şi interviurilor adresate unui eşantion reprezentativ, selectat din cadrul beneficiarilor de servicii şi produse, preconizate a se îmbunătăţi, ca urmare a implementării unor programe sau acţiuni guvernamentale.

5.3.2.3. Eşantionarea

Multitudinea de date şi informaţii referitoare la implementarea unui program sau derularea activităţilor din cadrul entităţilor auditate, precum şi resursele de timp limitate pentru examinarea acestora, îi determină pe auditorii să recurgă la eşantionare.

Eşantionarea în auditarea performanţei presupune aplicarea procedurilor de audit numai asupra unei părţi a populaţiei, astfel încât, după

[1]De menţionat că unele entităţi dispun de biblioteci specializate pe domenii, prin consultarea cărora se pot clarifica anumite probleme, de exemplu terminologia utilizată în documentele consultate.

Scanned with OKEN Scanner

analizarea probelor de audit, rezultate din examinarea eşantionului selectat, să se poată formula concluzii pentru întreaga populaţie[1].

Pentru selectarea unui astfel de eşantion, auditorul trebuie să ia în consideraţie atât obiectivele examinărilor, cât şi caracteristicile populaţiei (elemente care ajută auditorul să definească populaţia supusă eşantionării şi să stabilească erorile admisibile).

Eşantionul trebuie să cuprindă un număr suficient de elemente, astfel încât să devină reprezentativ pentru a formula concluzii realiste privind întreaga populaţie. Dimensiunea eşantionului este determinată de numărul de elemente care compun populaţia, depinzând în acelaşi timp de gradul de eterogenitate, precum şi de valoarea erorilor admisibile.

Eroarea admisibilă (tolerabilă) reprezintă cantitatea maximă de erori din cadrul populaţiei, pe care auditorul este dispus să o accepte, fără a afecta îndeplinirea obiectivelor de audit.

Determinarea erorii admisibile presupune luarea în considerare a unor elemente, cum ar fi:

- erorile identificate în auditurile precedente, inclusiv cele financiare;
- erorile sau disfuncţionalităţile relevante, rezultate din evaluarea modului de implementare şi funcţionare a sistemului de control intern;
- modificări ale activităţilor entităţii ca urmare a implementării unui program nou sau a unor acţiuni care vizează îmbunătăţirea performanţei.

Utilizarea eşantionării pentru obţinerea probelor de audit implică luarea în considerare a două categorii de riscuri, respectiv riscul *de eşantionare* şi *riscul de neeşantionare*.

Riscul de eşantionare reprezintă riscul ca auditorul, în urma examinării eşantionului să ajungă la o concluzie diferită de concluzia la care s-ar fi ajuns, dacă întreaga populaţie ar fi fost supusă aceloraşi proceduri de audit. Riscul de neeşantionare reprezintă posibilitatea ca un auditor să formuleze o concluzie eronată, care nu este generată de mărimea eşantionului. Acest risc poate fi generat de erorile umane sau de faptul că analiza se face pe baza unor date eronate, furnizate de către cei selectaţi.

În mod obişnuit un eşantion poate fi selectat atât prin *metode statistice*, cât şi prin *metode nestatistice*.

Metodele de eşantionare statistică folosesc teoria probabilităţilor pentru determinarea dimensiunii eşantionului. Aceste metode presupun

[1]Eşantionarea în auditul performanţei poate fi aplicată atât pentru a selecta documentele ce vor fi supuse examinărilor, cât şi pentru selecţia unui eşantion de persoane implicate în implementarea unui program sau derularea unei activităţi (persoane din cadrul entităţii, precum şi beneficiari ai serviciilor sau produselor programului implementat sau activităţii desfăşurate), în vederea chestionării sau intervievării.

Scanned with OKEN Scanner

evaluarea şi luarea în calcul a riscului de eşantionare, oferind posibilitatea obţinerii unor concluzii pertinente pentru întreaga populaţie.

Metodele de eşantionare nestatistice - cele mai utilizate sunt cele care au la bază hazardul şi raţionamentul profesional al auditorului.

De regulă, în procesul de audit, auditorii utilizează fie eşantionarea statistică, fie eşantionarea nestatistică sau o combinaţie a celor două.

5.3.2.4. Grupurile de dezbatere

Grupul de dezbatere reprezintă o metodă utilizată pentru a colecta opinii, păreri şi idei de la persoane familiarizate cu un anumit subiect. Datele şi informaţiile obţinute sunt, cu preponderenţă de ordin calitativ.

Principalul scop al organizării grupurilor de dezbatere este acela de a culege informaţii preliminare, care să fie testate prin metoda interviului sau prin tehnica observaţiei. Răspunsurile obţinute în urma organizării unui astfel de grup sunt adesea folosite la formularea întrebărilor ce compun chestionarele[1].

De regulă, grupul este format din 5 până la 12 persoane asistate de un moderator (poate fi un auditor), care conduce discuţiile în legătură cu un subiect specific, familiar tuturor participanţilor. Participanţii sunt aleşi aleatoriu sau deliberat dintr-o populaţie care este familiarizată cu subiectul pus în discuţie.

Astfel, în procesul de identificare a căilor de îmbunătăţire a performanţei prin discuţiile purtate în cadrul grupurilor de dezbatere, se poate realiza:

- identificarea unor obstacole în îndeplinirea indicatorilor de performanţă ai unei entităţi;
- compararea atitudinilor, abordărilor şi comportamentelor unor salariaţi cu performanţe deosebite, cu performanţele altora, care nu au dovedit astfel de aptitudini;
- învăţarea din experienţa unor lucrători cu performanţe deosebite în domeniu.

Organizarea grupurilor de dezbatere reprezintă un proces sistematic structurat în trei faze, după cum urmează:

- *Planificarea şedinţei grupului de dezbatere*

În această fază, auditorul trebuie să stabilească scopul şi obiectivele grupului de dezbatere şi cine participă la dezbateri. Totodată, va elabora un

[1]De precizat că, grupurile de dezbatere furnizează adesea idei, date şi informaţii utile pentru studiile de caz, precum şi exemple, care pot fi utilizate în activităţile de instruire.

Scanned with OKEN Scanner

plan de discuţii. Obiectivele pot fi: identificarea factorilor care afectează calitatea muncii, a problemelor cu care se va confrunta entitatea sau identificarea sarcinilor cheie în realizarea indicatorilor de performanţă.

Stabilirea obiectivului organizării grupului de dezbatere îl va ajuta pe auditor să identifice populaţia care deţine informaţiile necesare realizării studiului în cauză. Important este să se extragă un eşantion reprezentativ pentru întreaga populaţie, astfel încât, după testarea acestuia, informaţiile obţinute să fie credibile şi să prezinte acurateţe.

La dezbaterile grupului pot fi invitaţi angajaţi cu experienţă, care să împărtăşească „secretele" succesului lor, membrii ai conducerii sau chiar ai comitetului de conducere, pentru a discuta diferite aspecte privind funcţionarea managementului entităţii.

Grupurile de dezbatere trebuie să fie omogene, în sensul că participanţii trebuie să aibă nivele de pregătire profesională apropiate şi nu trebuie să fie asistaţi de superiori în calitate de observatori.

Dacă scopul studiului este compararea atitudinilor, abordărilor şi comportamentelor celor cu performanţe deosebite, faţă de cei care nu dovedesc aceleaşi performanţe, şedinţele grupului de dezbatere se pot programa în felul următor:

- organizarea unei şedinţe comune a managerilor cu performanţe ridicate şi a celor cu performanţe scăzute pentru a culege păreri privind diferenţele dintre cele două categorii de participanţi;
- organizarea unei şedinţe separate cu cei care au înregistrat performanţe ridicate pentru a explora şi analiza succesul acestora;
- organizarea unei şedinţe cu managerii ale căror performanţe sunt mai scăzute, pentru a vedea diferenţele faţă de cei cu performanţe ridicate în ceea ce priveşte atitudinea, comportamentul şi abordarea activităţilor de care sunt responsabili.

În acest fel, grupurile de dezbatere pot fi utilizate pentru a compara şi a pune faţă în faţă informaţiile, în vederea obţinerii unor rezultate cât mai bune.

• *Pregătirea unui plan de discuţii*

Planul privind conducerea discuţiilor într-un grup de dezbatere va include atât întrebări principale, cât şi întrebări secundare, cu scopul de a colecta un volum cât mai mare de date. Întrebările trebuie adresate astfel încât să genereze opinii şi răspunsuri multiple şi cât mai variate.

Dacă întrebările nu sunt la obiect, contribuţia fiecărui membru al grupului va fi limitată şi considerată ca nesemnificativă.

• *Coordonarea grupului de dezbatere*

Scanned with OKEN Scanner

Pentru ca activitatea din cadrul unui grup de dezbatere să-şi atingă scopul, moderatorul trebuie să aibă în vedere următoarele:

Şedinţele trebuie organizate departe de sediul entităţilor auditate pentru a evita distragerea atenţiei participanţilor şi a stimula concentrarea acestora asupra subiectului pus în discuţie. Totuşi, dacă participanţii provin din cadrul managementului unor instituţii publice se poate utiliza ca loc de dezbatere sediul entităţii.

Trebuie evitată organizarea de întâlniri la sediul Curţii de Conturi, aceasta reprezentând o ultimă soluţie. Participarea la şedinţe se va consemna în scris, precizându-se scopul întâlnirii, timpul, locul şi durata acestora (de regulă între două ore şi două ore şi jumătate).

În deschiderea şedinţei, moderatorul trebuie să explice scopul studiului, cum şi în ce fel au fost aleşi participanţii şi cum vor fi utilizate rezultatele obţinute. În cazul şedinţelor de dezbatere a performanţelor scăzute sau ridicate este necesar să se păstreze discreţia asupra modului de selecţie a participanţilor şi asupra tematicii dezbătute.

De asemenea, trebuie explicate regulile de desfăşurare a dezbaterilor şi să se sublinieze importanţa exprimării libere, fără teama ca opiniile să fie atacate verbal de către ceilalţi participanţi.

Încă de la începutul şedinţei trebuie utilizat un flipchart (tabla de scris), pentru a se reţine ideile şi pentru a coordona discuţiile. Moderatorul trebuie să se asigure că participanţii au înţeles corect scopul dezbaterii, iar în cazul unor nelămuriri să facă şi clarificările necesare.

La începutul dezbaterilor în grup, moderatorul va cere participanţilor să se prezinte şi dacă este cazul, va solicita şi unele informaţii suplimentare pentru a evidenţia personalitatea fiecărui participant. Astfel, discuţiile vor fi axate pe probleme personale cum ar fi: pasiuni, realizări etc. Această abordare permite „încălzirea" participanţilor, după care, de la întrebările cu caracter general se poate trece la întrebări cu un anumit specific şi cu un grad mai mare de detaliere. În timpul dezbaterilor moderatorul trebuie să admită şi să încurajeze toate contribuţiile participanţilor, mai ales când acestea sunt furnizate şi de către participanţii mai rezervaţi.

Moderatorul va parafraza ideile/ informaţiile mai complexe pentru a se asigura că le-a înţeles corect, dar în acelaşi timp va evita exprimarea propriilor opinii (verbal sau in alte moduri).

Este important ca, prin comentariile sale, moderatorul să nu încerce judecarea sau aprecierea ideilor şi informaţiilor furnizate de către participanţi.

În cazul în care unele informaţii sau idei au fost exprimate confuz, se vor reformula întrebări orientate pe clarificări. Este necesar să se clarifice

Scanned with OKEN Scanner

termenii tehnici, jargonul şi în general exprimările confuze pentru a avea siguranţa că toţi participanţii au realizat o înţelegere corectă.

Când un membru al grupului exprimă o idee nouă, interesantă pentru studiu, trebuie urmărit modul în care aceasta este receptată de către ceilalţi participanţi şi în acelaşi timp trebuie avut grijă ca discuţiile purtate în legătură cu aceasta să devină o dezbatere.

În momentul în care intervine un dezacord între părţi, moderatorul trebuie să sublinieze că diferenţele de opinii sunt binevenite şi că în cadrul grupului nu trebuie să se realizeze neapărat un consens.

Esenţial este să se ofere şansa fiecărui participant de a contribui la dezbaterea tuturor subiectelor sau problemelor aflate în discuţie. În acest sens, moderatorul trebuie să dea dovadă de tact (încurajând participanţii rezervaţi) şi de pricepere (diplomaţie) pentru a deturna atenţia de la participanţii dominatori.

Atunci când în cadrul grupului s-au discutat toate aspectele planificate şedinţa se încheie, participanţii fiind întrebaţi dacă doresc să mai discute sau să sublinieze un anume aspect. Unii pot reveni şi pot da informaţii importante.

Un alt mod de a obţine informaţii suplimentare este de a distribui foi pentru notiţe şi de a cere participanţilor să noteze orice informaţii suplimentare, care ar putea contribui la realizarea obiectivului grupului de dezbatere.

- *Analiza şi raportarea rezultatelor*

Datele şi informaţiile obţinute se vor înregistra electronic sau chiar pe suport de hârtie, punându-se accentul pe acurateţea acestor înregistrări.

5.3.2.5. Metoda chestionarelor

5.3.2.5.1. Necesitatea şi oportunitatea utilizării acestei metode

Chestionarul reprezintă un ansamblu de întrebări scrise la care se solicită răspunsuri tot în formă scrisă, în vederea obţinerii unor informaţii privind o anumită problematică. Utilizarea acestei metode în audit prezintă avantajul abordării unei populaţii numeroase şi obţinerea răspunsurilor într-un timp relativ scurt. De asemenea, prin chestionare se realizează şi o informare a personalului, respectiv a conducerii entităţii auditate despre efectuarea studiului la care sunt invitaţi să participe.

Pentru a conferi credibilitate şi seriozitate în aplicarea acestei metode se impune o anumită abilitate în formularea ansamblului de întrebări la care trebuie să răspundă cei chestionaţi. De precizat că, formularea întrebărilor reprezintă problema cheie a chestionarului, ceea ce impune

Scanned with OKEN Scanner

auditorilor, să evite întrebările ambigue, necorespunzătoare sau interpretabile.

În mod obişnuit[1], chestionarele sunt utilizate pentru a obține opinii şi puncte de vedere referitoare la calitatea (performanța) serviciilor şi produselor oferite beneficiarilor, urmare implementării unor programe sau activități, finanțate din fonduri publice.

De aceea, obiectivele chestionarului trebuie definite cu claritate, fiind orientate în direcția:

- monitorizării domeniului auditat;
- evaluării îndeplinirii indicatorilor de performanță ca urmare a implementării programelor şi activităților finanțate din fonduri publice;

Întrucât criteriul de evaluare a oportunității utilizării chestionarelor îl reprezintă calitatea probelor de audit obținute (valoarea adăugată auditului), vis-a-vis de costurile acestuia, auditorii trebuie să definească cu claritate obiectivele chestionarelor, să stabilească datele şi informațiile ce se aşteaptă a fi obținute, precum şi grupul care va fi chestionat.

În concluzie, se poate spune că decizia adoptării utilizării tehnicii chestionarelor trebuie luată după o analizare detaliată atât a costurilor, cât şi a calității datelor şi informațiilor (probelor de audit) ce se prevăd a fi obținute.

Aplicarea „metodei chestionarului" presupune parcurgerea următoarelor etape:

- proiectarea structurii şi formatului chestionarului;
- activitatea de teren pentru realizarea chestionării;
- colectarea, analizarea şi interpretarea datelor şi informațiilor obținute.

5.3.2.5.1.1. Proiectarea structurii şi formatului chestionarului

În această etapă auditorii vor elabora întrebările, vor concepe formatul chestionarului[2] şi vor realiza testarea acestuia. Este important ca

[1]Având în vederea atât avantajele, cât şi costurile ce le implică utilizarea acestei metode, la adoptarea deciziei folosirii chestionarelor trebuie să se țină cont şi de următoarele considerente: chestionarele presupun resurse financiare relativ mari, care trebuie să fie cuprinse în bugetul misiunii de audit; posibilitatea ca răspunsurile obținute să nu corespundă cu aşteptările auditorului. De aceea, se impune ca auditorii să formuleze întrebări cât mai clare şi precise care să-l determine pe cel chestionat să formuleze răspunsuri simple, la obiect consistente şi prezentate cu acuratețe; posibilitatea obținerii unor date şi informații similare, accesibile prin utilizarea altor tehnici care nu presupun costuri ridicate.

[2]Se recomandă ca întrebările să fie tipărite într-un format lizibil utilizând un font corespunzător. De asemenea, pentru a-l face mai atractiv şi plăcut ochiului, acesta poate să cuprindă pe lângă întrebări, unele grafice, diagrame, desene etc. Întrebările reprezintă partea cea mai importantă a chestionarului, deoarece prin obținerea unor răspunsuri sincere se pot realiza evaluări deosebit de utile procesului de audit.

Scanned with OKEN Scanner

structura chestionarului să fie cât mai simplă, inteligibilă şi logică, şi să ofere îndrumări clare privind completarea răspunsurilor.

Chestionarele care se vor adresa prin poştă sau prin e-mail trebuie să fie redactate într-o formă atractivă, corespunzătoare, oferind spaţiu suficient pentru formularea răspunsurilor (în special pentru întrebările deschise).

La proiectarea întrebărilor chestionarului auditorul trebuie să aibă în vedere ca acestea:

- să nu fie ambigue, adică să fie formulate cât mai clar, utilizându-se cuvinte simple, uşor de înţeles;
- să fie precise şi cât mai scurte;
- să ofere posibilitatea de a obţine răspunsuri de la majoritatea celor chestionaţi; - să se formuleze o singură întrebare în cadrul unei fraze;
- să aibă acelaşi înţeles pentru toţi chestionaţii;
- să fie complete.

Un chestionar trebuie să cuprindă predominant întrebări închise, la care se poate răspunde prin bifare, precum şi întrebări deschise, la care trebuie să se facă un comentariu.

În mod obişnuit fiecare secţiune a chestionarului trebuie să înceapă cu întrebări mai uşoare şi să continue cu întrebările grele, iar la finalul acestuia este necesar să se adreseze o întrebare deschisă, de exemplu: *Mai aveţi ceva de adăugat în completarea celor spuse?* Referitor la întrebările închise Acest gen de întrebări presupun un singur răspuns, cel chestionat putând alege prin bifare cu *„Da”* sau *„Nu”* o singură variantă de răspuns.

În prezentarea răspunsurilor posibile, auditorii trebuie să se asigure că au fost enumerate toate variantele. De obicei, se include şi o variantă de rezervă „altele” pentru a avea acoperire în situaţia în care, s-a omis totuşi ceva.

Exemplu:

1. Cum aţi luat la cunoştinţă de “Programul guvernamental de construcţii de locuinţe pentru tineret”?	☐ anunţ la radio sau TV ☐ anunţ în presă ☐ INTERNET ☐ afişare la sediul primăriei ☐ alte căi.
2. Informaţiile date publicităţii au fost suficiente şi clare pentru buna informare a celor interesaţi?	☐ DA ☐ NU ☐ Parţial
3. Lucrările au fost executate în conformitate cu contractul încheiat?	☐ DA ☐ NU ☐ Parţial
4. Cum apreciaţi calitatea serviciilor prestate de Agenţia Naţională pentru Locuinţe?	☐ excepţională ☐ foarte bună ☐ bună ☐ satisfăcătore ☐ nesatisfăcătore

Scanned with OKEN Scanner

La întrebarea nr. 4, răspunsurile posibile au fost ordonate astfel încât să se poată evalua cât de importante sunt opiniile. În general, se preferă să se folosească o scală de 5 sau de 3, răspunsuri sugerate cu descrierea distinctă a fiecărui punct al scalei.

Există cazuri în care nu este posibilă folosirea unor întrebări cu un singur răspuns şi atunci se pot folosi întrebări, care presupun răspunsuri multiple.

Exemplu:

1. Când aţi urmărit realizarea construcţiei contractate?	☐ în etapa de stabilire a amplasamentului ☐ în etapa de proiectare ☐ în timpul construcţiei ☐ la recepţia finală ☐ după recepţia finală

Când se folosesc întrebări sub forma codurilor numerice închise (cu referire la valori), se solicită indicarea valorii exacte.

În cazul în care, se apreciază că cei chestionaţi nu cunosc valorile exacte, atunci se vor solicita răspunsuri între anumite limite prestabilite.

Exemplu:

1. Care este perioada de creditare pe care dumneavoastră o consideraţi ca fiind cea mai convenabilă în cadrul programului guvernamental de construcţii de locuinţe prin credit ipotecar?	☐ până în 5 ani ☐ între 6 -10 ani ☐ între 11 – 15 ani ☐ între 16 – 20 ani ☐ peste 20 de ani.
2. Care este structura de vârstă a persoanelor care au solicitat locuinţe în cadrul acestui program?	☐ până în 30 ani ☐ între 30-35 ani ☐ între 35-40 ani ☐ între 40-50 ani ☐ peste 50 de ani.

De asemenea, se pot folosi şi întrebări la care cei chestionaţi să poată răspunde în funcţie de priorităţi sau opţiuni.

Exemplu:

1. Care sunt cele mai importante priorităţi vis-à-vis de veniturile dumneavoastră?	☐ achiziţionarea unui autoturism ☐ achiziţionarea unei locuinţe ☐ construirea unei case de vacanţă ☐ investirea banilor într-o afacere ☐ păstrarea banilor la bancă

Scanned with OKEN Scanner

Referitor la întrebările deschise, chestionarele pot conţine şi întrebări deschise, chiar dacă analizarea lor solicită mai mult timp, decât în cazul întrebărilor închise. Astfel de întrebări se folosesc pentru a obţine opinii sau informaţii în legătură cu anumite evenimente.

De exemplu se pot formula întrebări de genul: *În opinia dumneavoastră care sunt avantajele implementării unui program guvernamental pentru construcţii de locuinţe prin credit ipotecar...?* Trebuie evitate întrebările confuze sau cele care sugerează un anumit răspuns: *Cât de departe sunteţi de finalizarea proiectului? Calitatea serviciilor a fost bună? Ineficienţa sistemului de creditare utilizat până în prezent a creat dificultăţi?*

De asemenea, trebuie evitată formularea a două întrebări în acelaşi timp: *Misiunea şi aşteptările implementării programului sunt neclare? Ţintele programului sunt clare şi posibil de atins? Regulile sunt lipsite de ambiguităţi şi uşor de urmat?*

Este cunoscut faptul că auditorii formulează numai întrebările de care au nevoie, deoarece, cu cât numărul acestora este mai mare, cu atât timpul necesar analizei răspunsurilor va creşte.

De regulă, după elaborarea chestionarelor acestea se testează[1] utilizând fie un grup de auditori, fie un grup de experţi (atunci când este posibil) sau chiar un grup de reprezentanţi (30 de persoane) ai eşantionului ce va fi chestionat.

5.3.2.5.1.2. Activitatea de teren pentru realizarea chestionării

În funcţie de modalitatea de contact a persoanelor ce urmează a fi chestionate, există următoarele tehnici:

♦ chestionarul *personal* reprezintă cea mai bună tehnică chiar dacă este mai costisitoare (presupune costul deplasării la entitatea sau domiciliul celui chestionat, precum şi costul realizării efective a chestionării); Această tehnică prezintă avantajul că permite realizarea unui chestionar complex, în cadrul căruia se pot adresa întrebări mai sensibile sau dificile. În practică s-a constatat că rata răspunsurilor este foarte bună.

♦ *chestionarul poştal* constituie o tehnică uzuală care în mod obligatoriu trebuie să fie caracterizată prin atractivitate, claritate şi simplitate. Prezintă avantajul că se poate adresa unor segmente distincte ale populaţiei, oferă un timp suficient celui chestionat pentru formularea

[1]Prin testare, se confirmă dacă întrebările au fost corect formulate şi prezentate şi dacă se poate realiza o evaluare preliminară a rezultatelor probabile şi a ratei de răspuns. Totodată, testarea poate constitui baza pentru selectarea celor mai adecvate metode şi tehnici de sintetizare şi analizare a datelor şi informaţiilor obţinute prin utilizarea chestionarelor.

Scanned with OKEN Scanner

răspunsurilor, permite auditorului mai mult timp pentru verificarea şi analizarea datelor obţinute şi este mai puţin costisitoare în comparaţie cu chestionarul personal[1].

♦ chestionarul *electronic* este utilizat în principal de companiile specializate în efectuarea sondajelor şi constă în utilizarea potenţialului logistic al mijloacelor multimedia. Costurile de aplicare a acestei tehnici sunt foarte ridicate.

În practica auditului performanţei cele mai utilizate tehnici de chestionare sunt: chestionarul poştal şi cel personal.

5.3.2.5.1.3. Colectarea, analizarea şi interpretarea datelor şi informaţiilor obţinute

După primirea chestionarelor completate, răspunsurile vor fi introduse în computer, utilizând diverse formate de tabele în care fiecare chestionar va primi un număr de referinţă. Un membru al echipei, altul decât cel care a introdus datele va verifica dacă acestea au fost corect introduse[2].

Se întâlnesc şi situaţii când pentru clarificarea unor răspunsuri auditorii trebuie să ia legătura cu intervievaţii.

După sintetizarea datelor şi informaţiilor obţinute se va trece la analizarea şi interpretarea acestora.

5.3.2.6. Interviurile

5.3.2.6.1. Consideraţii generale

În auditarea performanţei „intervievarea" reprezintă o metodă de investigare utilizată în scopul obţinerii de date şi informaţii noi şi/sau pentru colectarea unor opinii în legătură cu implementarea şi modul de derulare a unui program sau a unei activităţi.

Totodată, intervievarea permite urmărirea în detaliu a evoluţiei unor procese sau fenomene care privesc îndeplinirea indicatorilor de performanţă a entităţilor implicate în derularea unor programe sau activităţi, care sunt finanţate din fonduri publice.

Spre deosebire de chestionar, interviul, prin caracterul său nemijlocit de a căuta clarificări în legătură cu unele informaţii vagi sau confuze, prezintă avantajul că după sintetizarea şi analizarea răspunsurilor primite poate determina dezvăluiri corecte.

---

[1]Totuşi, prezintă şi o serie de dezavantaje dintre care enumerăm: timpul mare pe care îl necesită elaborarea lor, rata scăzută a răspunsurilor, necesitatea trimiterii de scrisori de reamintire a termenului acordat pentru completare. Răspunsurile oferite la aceste întrebări se bazează pe gradul de înţelegere a întrebărilor de către cel chestionat, precum şi de disponibilitatea acestuia de a oferi răspunsuri sincere.

[2]În această etapă se pot identifica unele aspecte mai deosebite, cum ar fi: *la întrebarea nr. 5 majoritatea celor chestionaţi au răspuns prin bifarea căsuţei 3.*

Scanned with OKEN Scanner

De aceea, este foarte util ca înainte de a trece la formularea întrebărilor şi derularea efectivă a interviului auditorul să stabilească obiectivele şi problemele pe care intenţionează să le rezolve prin utilizarea acestei metode.

În cadrul auditului performanţei se utilizează mai multe tipuri de interviuri, atât din categoria celor nestructurate, care au un caracter interactiv, cât şi din categoria celor structurate, care se desfăşoară pe baza unei liste de întrebări.

În funcţie de natura acestora, deosebim:

- ♦ interviuri pregătitoare;
- ♦ interviuri pentru colectarea datelor şi informaţiilor;
- ♦ interviuri care identifică atitudini şi colectează argumente;
- ♦ interviuri care au menirea de a evalua idei şi sugestii.

În practica auditului performanţei se utilizează următoarele tipuri de interviuri:

♦ interviul *neoficial* (conversaţional). În cadrul acestui tip de interviu întrebările nu sunt prestabilite. Desfăşurarea acestuia are un caracter deschis, întrebările fiind formulate ad-hoc, în funcţie de natura discuţiei, precum şi de cunoştinţele şi de disponibilitatea intervievatului de a furniza răspunsuri privind subiectul discutat.

♦ interviul *general* realizat pe baza unui ghid de abordare. Astfel de interviuri se caracterizează prin faptul că de la fiecare persoană intervievată se obţin date şi informaţii din aceleaşi domenii.

♦ interviul *standardizat*. Acest tip de interviu se utilizează frecvent în auditarea performanţei, deoarece presupune formularea unor întrebări la care răspunsurile sunt deschise. Persoanele intervievate au libertatea să aleagă răspunsurile la întrebări. Avantajul utilizării acestui tip de interviu constă în faptul că se poate adresa unei categorii largi de intervievaţi şi se realizează într-un timp relativ scurt.

♦ interviul *închis*. Caracteristica acestui tip de interviu constă în faptul că întrebările facilitează alegerea unuia sau a mai multor tipuri de răspunsuri dintr-un set prestabilit. Întrebările se pot adresa tuturor persoanelor intervievate şi poate fi realizat chiar şi de către auditori care nu au experienţă în tehnica interviului.

♦ interviul *telefonic* prezintă avantajul obţinerii rapide a răspunsurilor, abordarea unui număr mare de elemente ale unei populaţii dispersate, precum şi costuri reduse. Dezavantajele constau în dificultatea

Scanned with OKEN Scanner

adresării întrebărilor care au o listă lungă de răspunsuri, precum şi dificultatea selectării celor mai adecvaţi intervievaţi[1].

Interviurile se pot realiza cu una sau mai multe persoane în acelaşi timp, telefonic sau prin poştă, prin vizite la locul de muncă sau domiciliu. Pentru a obţine o imagine de ansamblu a realităţii este important să se realizeze interviuri cu persoane care ocupă poziţii diferite într-un domeniu sau într-o entitate.

5.3.2.6.2. Pregătirea interviului

Pentru a obţine date şi informaţii credibile, care să susţină concluziile auditului este necesar ca în pregătirea interviului să se parcurgă următoarele etape:

♦ *Stabilirea locului pentru realizarea interviului.* De regulă, o dată cu lansarea invitaţiei pentru interviu, auditorul propune şi locul de desfăşurare a interviului.

În practică, cel mai uzitat loc de desfăşurare a interviului îl constituie sediul entităţii celor intervievaţi, deoarece s-a constatat că aceştia se simt mult mai confortabil şi mult mai dispuşi să răspundă la întrebările adresate. Este de preferat ca acest loc să fie liniştit, corespunzător mobilat şi iluminat, astfel încât să creeze ambianţa necesară purtării unor discuţii. De asemenea, se pot organiza interviuri şi în săli special amenajate în cadrul unor institute de cercetare, hoteluri etc. În cazuri cu totul deosebite se pot organiza interviuri şi la sediul Curţii de Conturi.

♦ *Stabilirea scopului interviului;* Auditorul va stabili scopul interviului ţinând cont de obiectivele auditului, precum şi de natura populaţiei ce va fi intervievată.

♦ *Formularea întrebărilor* ce vor fi adresate intervievaţilor.

În mod obişnuit, auditorul trebuie să formuleze întrebările astfel încât acestea:

- să ofere posibilitatea unor răspunsuri deschise, iar intervievaţii să poată alege termeni proprii pentru formularea răspunsurilor;
- să fie neutre şi lipsite de cuvinte şi expresii care ar putea influenţa răspunsurile;
- să se refere la o singură problemă;
- să fie exprimate clar, ceea ce presupune ca auditorul să cunoască în detaliu problematica implementării programului şi activităţilor auditate.

[1]De menţionat că în cadrul unui chestionar telefonic este deosebit de dificil să se menţină interesul celui chestionat mai mult de 20 de minute.

Scanned with OKEN Scanner

De asemenea, auditorul trebuie să acorde o mare atenţie întrebărilor care încep cu „*de ce?*", întrucât acestea sugerează relaţia cauză-efect.

♦ *Clarificarea unor probleme preliminare.* Auditorul trebuie să se asigure că intervievaţii vor înţelege bine scopul şi obiectivele interviului, clarificând eventualele neînţelegeri sau probleme care ar împiedica desfăşurarea acestuia în cele mai bune condiţii.

♦ *Stabilirea duratei interviului.* Este necesar ca auditorul să obţină în prealabil acordul celui intervievat în legătură cu durata interviului.

♦ *Stabilirea condiţiilor de confidenţialitate.* Auditorul trebuie să acorde o mare atenţie clauzelor de confidenţialitate pe care le solicită intervievaţii. În acest sens vor informa intervievaţii în legătură cu modalitatea de utilizare a răspunsurilor formulate de aceştia.

♦ *Obţinerea acordului de a lua notiţe* sau de a înregistra interviul. Auditorul va cere permisiunea persoanelor intervievate pentru înregistrarea interviului sau va solicita acceptul prezenţei unei persoane care va lua notiţe.

♦ *Stabilirea modalităţii de comunicare* după finalizarea interviului. Auditorul va stabili împreună cu participanţii la interviu modalităţile de comunicare, în cazul în care aceştia doresc să completeze sau să detalieze ulterior răspunsurile. În acest sens, se vor menţiona: adresa celui intervievat, număr de telefon, e-mail etc.

5.3.2.6.3. Desfăşurarea interviului

Persoana care realizează interviul se va prezenta în mod prietenos şi va expune pe scurt, subiectele ce urmează a fi abordate, prezentând câteva aspecte legate de activitatea Curţii de Conturi, despre studiu şi despre persoana care ia notiţe. Totodată, va întreba intervievatul dacă are ceva de clarificat înainte de a începe interviul.

Interviurile vor începe cu întrebări care au un caracter general (exemplu: *De când lucraţi în instituţie? Care este pregătirea dumneavoastră? Ce hobby-uri aveţi?* etc.), la care se răspunde uşor şi care au menirea de a încuraja intervievatul să se relaxeze.

Astfel, dacă se are în vedere adresarea unor întrebări despre trecut, prezent şi viitor, se va începe cu prezentul la care este mai uşor de răspuns, iar întrebările referitoare la trecut care de regulă privesc anumite probleme controversate şi viitor, se vor adresa către sfârşitul interviului, deoarece acestea sunt mai dificile şi presupun un anumit timp de gândire.

Se vor evita întrebările care conduc către răspunsuri generale, precum şi întrebările de genul *Care sunt punctele tari, respectiv punctele slabe ale programului?*, întrucât intervievatul se va concentra ori asupra punctelor tari ori asupra punctelor slabe.

Scanned with OKEN Scanner

Pe parcursul interviului, auditorul trebuie să dea dovadă de tact, să asculte cu atenţie răspunsurile, să nu întrerupă intervievatul sau să completeze fraza (răspunsul) acestuia şi să dea explicaţii la întrebările care nu au fost înţelese. De asemenea, se recomandă ca acesta să folosească cât mai mult limbajul corpului întreţinând o atmosferă relaxantă şi încurajând intervievatul să răspundă.

Totodată, trebuie să sintetizeze aspectele cheie, pentru a verifica dacă problemele acoperă toate subiectele propuse, să parafrazeze unele răspunsuri şi să verifice dacă au fost bine înţelese.

Dacă intervievatul se îndepărtează de la subiect, trebuie să i se reamintească acestuia tema interviului în mod politicos, cu tact, dar hotărât.

Dacă intervievaţii devin nervoşi, îşi duc mâna la gură, roşesc, se uită în sus, în jos, la stânga sau la dreapta sau au inconsecvenţă în răspunsuri, auditorul trebuie să realizeze că aceştia ocolesc răspunsul sau nu spun adevărul.

În astfel de situaţii, auditorul poate adresa o întrebare mai uşoară cu caracter general şi apoi să revină cu întrebări la subiect. La sfârşitul interviului se trec în revistă răspunsurile oferind intervievatului posibilitatea de a face eventuale corecţii, adăugiri sau dezvoltări în legătură cu unele răspunsuri. Dacă intervievatul este dispus să extindă răspunsurile dar timpul nu-i mai permite, auditorul poate propune o nouă întâlnire.

După încheierea interviului, se întocmeşte o *notă a interviului*[1] care este trimisă intervievatului pentru a fi semnată, având în acest fel confirmarea corectitudinii răspunsurilor. Cu această ocazie intervievatul este invitat să facă alte comentarii dacă el le consideră a fi necesare.

5.3.2.7. Observarea

Metoda presupune instruirea unor auditori care vor efectua observaţii directe asupra diferitelor procese, asupra comportamentului managementului sau a personalului unei entităţi şi chiar asupra clădirilor etc.

Observarea se realizează pe baza unei liste de obiective stabilite înaintea începerii acestei activităţi. Rezultatele observaţiilor efectuate de diferiţi observatori în diferite momente, se vor examina încrucişat pentru a fi evitate acele observaţii părtinitoare sau nerelevante.

[1]Această notă nu trebuie să conţină aprecieri privind comportamentul intervievatului (nervozitate, teamă, cât a fost de convingător, cât a fost de hotărât etc.).

Scanned with OKEN Scanner

5.3.3. Sintetizarea, analizarea şi interpretarea probelor de audit

5.3.3.1. Sintetizarea datelor şi informaţiilor

Sintetizarea datelor şi informaţiilor, respectiv a probelor de audit obţinute, se realizează prin codificarea acestora (clasificarea pe teme şi idei) şi organizarea lor sub formă de tabele, diagrame sau matrice. Aceasta îi ajută pe auditori să-şi sistematizeze şi să sintetizeze datele şi informaţiile obţinute în perspectiva interpretării acestora prin compararea cu criteriile de audit.

În cadrul tabelelor sunt înscrise date statistice, rezultatele observaţiilor şi răspunsurile la întrebările închise ale interviurilor şi chestionarelor. Clasificarea pe teme şi idei – codificarea – se realizează atunci când auditorii analizează: rezultatele examinării documentelor, observaţiile narative, notiţele obţinute în timpul desfăşurării interviurilor şi al grupurilor de dezbatere, răspunsurile la întrebările deschise ale chestionarelor.

Codificarea datelor şi informaţiilor (gruparea acestora pe teme şi idei) şi prezentarea sub formă de tabele, diagrame sau matrice, se realizează pentru a facilita efectuarea analizelor. În cadrul acestui proces se citesc textele şi se selectează temele şi ideile care se repetă (de la un text la altul), făcându-se comentariile în funcţie de sursa şi circumstanţele apariţiei acestora.

Textele se citesc din nou, repartizându-se coduri corespunzătoare fiecărei teme sau idei identificate, după care, datele se introduc, după caz, fie într-o „matrice", fie se prezintă sub forma unor „tabele sau diagrame".

De aceea, este important ca acest proces de codificare să fie executat cu rigurozitate şi precizie evitându-se suprapunerile sau orice alt fel de confuzii.

Exemplu: Sinteza datelor şi informaţiilor procesului de contractare a proiectelor pentru construcţii de locuinţe.

Contract ...

Entitatea ...	A	B	C	D	E	F
S-a nominalizat un colectiv de contractare?						
A fost desemnat un şef al acestui colectiv?						
S-au întocmit caietele de sarcini?	X			X		
S-au trimis cereri de ofertă?	X			X		

În care = Da; X = Nu

Scanned with OKEN Scanner

Important este ca, după sistematizarea şi sintetizarea probelor de audit, auditorii să efectueze o evaluare a acestora, pentru a stabili cât sunt de convingătoare.

5.3.3.2. Analizarea datelor şi informaţiilor

Analizele reprezintă cercetări obiective (cantitative şi calitative), bazate pe descompunerea şi studierea sistematică a fiecărei componente a proceselor şi fenomenelor economice, precum şi a factorilor de influenţă, în scopul cunoaşterii în detaliu a întregului proces sau fenomen economic.

În cadrul auditului performanţei analizele trebuie să aibă un caracter cuprinzător (să acopere o arie suficient de extinsă) şi profund (să pătrundă în detaliile problemelor), motiv pentru care, auditorii trebuie să se bazeze pe o bună înţelegere a programului auditat, a activităţilor entităţilor implicate, precum şi a condiţiilor în care acestea îşi desfăşoară activitatea.

După fiecare analiză auditorii, pornind de la realitatea demonstrată şi utilizând raţionamentul profesional, vor trebuie să răspundă la următoarele întrebări: *Ce este?"*; *„Ce ar trebui să fie?*; *Ce trebuie făcut în continuare?*

Procesul auditului performanţei nu reprezintă neapărat un şir de acţiuni standardizate, ci mai degrabă o serie de activităţi care sunt realizate fie separat, fie combinate, în funcţie de obiectivele şi scopul acestuia. În practică, de cele mai multe ori acestea se efectuează gradual, dar există şi situaţii când se realizează simultan.

În general, constatările auditului, respectiv diferenţa dintre *„Ce este"* şi *„Ce ar trebuie să fie"*, vor fi stabilite cunoscând aşteptările unui program sau a unei anumite acţiuni/ activităţi, luând în consideraţie şi perspectiva îmbunătăţirii eficienţei şi eficacităţii. În acelaşi timp este necesar ca rezultatele auditului (constatările, concluziile şi recomandările) să fie formulate în urma unor analize temeinice, care să privească cauzele producerii efectelor.

Anticiparea şi stabilirea cauzelor efectelor trebuie argumentate (consolidate) prin consultarea cu experţi. De exemplu, când sunt analizate informaţiile şi datele obţinute după realizarea unui interviu, principala preocupare a auditorului este aceea de a sistematiza ceea ce s-a discutat, pe diferite categorii de subiecte.

Auditorii vor căuta să identifice informaţiile şi acele aspecte care au o caracteristică comună, analizând în acelaşi timp şi clarificările necesare, prin consultarea unor specialişti. Prin studierea documentelor entităţilor, în special a celor legate de un anumit program sau activitate, auditorii trebuie să manifeste interes atât pentru obţinerea unor informaţii descriptive, cât şi

Scanned with OKEN Scanner

pentru obţinerea rezultatelor analizelor efectuate de către entităţile auditate în legătură cu îndeplinirea indicatorilor de performanţă proprii.

5.3.3.2.1. Metode de analiză calitativă

Datele şi informaţiile colectate se pot analiza utilizând mai multe metode, dintre care cele mai des folosite sunt: analizele comparative şi analizele *înainte şi după*.

Analiza comparativă (Benchmarking)

Această analiză reprezintă un proces de comparare a metodelor, proceselor, procedurilor, a preţurilor produselor şi serviciilor specifice unei entităţi cu cele ale altor entităţi, care se încadrează în aceeaşi clasă de performanţă.

Analizele comparative sunt în mod obişnuit utilizate pentru:

- identificare unor căi de îmbunătăţire a performanţelor;
- examinarea evoluţiei tendinţelor;
- creşterea credibilităţii recomandărilor auditului.

Auditorii pot face comparaţii între subiecţii care operează bine şi cei care operează mai puţin bine, între două sau mai multe aspecte şi activitatea de ansamblu a entităţii şi chiar între activităţi similare ale entităţilor din ţări diferite.

Analizele „înainte şi după"

Într-un studiu *„înainte şi după"* situaţia existentă înaintea demarării programului/ activităţii ce face obiectul auditului este comparată cu situaţia rezultată după implementarea programului sau finalizarea activităţii.

Astfel, un studiu simplu *„înainte şi după"* se realizează prin compararea rezultatelor estimate prin aplicarea unui set de măsuri asupra unui segment (eşantion) al programului/ activităţii auditate, înainte ca programul sau activitatea să înceapă, cu rezultatele aceluiaşi set de măsuri, aplicate asupra aceluiaşi segment (eşantion), după o perioadă suficient de lungă de la demararea programului sau a activităţii.

Diferenţa rezultată din compararea celor două estimări a indicatorilor de performanţă reprezintă la rândul său o estimare a gradului de realizare a impactului aşteptat.

5.3.3.2.2. Tehnici statistice pentru analiza datelor şi informaţiilor

În general, analizarea datelor şi informaţiilor constituie un proces logic, creativ, care include atât elemente de ordin obiectiv, cât şi elemente de ordin subiectiv. De aceea, aplicarea raţionamentului profesional al

Scanned with OKEN Scanner

auditorului este esențial în evaluarea corectă a situației de ansamblu a programului sau a activității auditate.

De cele mai multe ori auditorii sunt nevoiți să aplice atât tehnici de analiză calitativă, cât și tehnici de analiză cantitativă.

În continuare sunt prezentate două din cele mai uzitate tehnici cantitative:

Statisticile descriptive pentru înțelegerea distribuției datelor și a informațiilor

În mod obișnuit, tehnicile statistice, prin care se studiază modul de distribuție al datelor, pot constitui instrumente de bază în cadrul analizelor pe care le presupune un proces de audit. O distribuție a datelor poate fi exprimată, spre exemplu, în cadrul unui grafic, care ilustrează toate valorile unei variabile.

În practică, se utilizează trei coordonate de bază pentru distribuția datelor, și anume:

- nivelul pe care se află datele (primul, al doilea, al treilea etc.);
- distribuția datelor (valori minime și maxime, serii, șiruri etc.);
- forma de prezentare a datelor care reprezintă o distribuție normală, liniară sau combinată.

Distribuția este frecvent utilizată, pentru:

- identificarea nivelului sau formei de desfășurare a datelor;
- stabilirea dacă o variabilă a performanței are legătură cu criteriile de audit;
- interpretarea distribuției probabilității de apariție a riscurilor;
- evaluarea gradului de reprezentativitate a eșantionului extras dintr-o populație dată.

Analiza regresiilor

Acest tip de analiză se folosește pentru evaluarea nivelului de corelare a variabilelor și este frecvent utilizată pentru:

- testarea relației presupusă a fi adevărată;
- identificarea conexiunilor dintre variabile, care au o relație cauzală și pentru explicarea impactului acestora;
- identificarea situațiilor neobișnuite, când de regulă sunt depășite valorile scontate (așteptate);
- efectuarea de prognoze privind evoluția valorilor în timp.

5.3.3.2.3. Metodele analitice utilizate în analiza datelor și informațiilor

În auditul performanței se înregistrează o gamă largă de abordări sau modele analitice pentru analizarea datelor.

Scanned with OKEN Scanner

Problemele economicităţii, eficienţei şi eficacităţii pot fi evaluate printr-o varietate de analize, aceasta datorită, în principal, complexităţii relaţiei cauză – efect, care presupune combinarea unui număr mare de variabile.

De aceea, metodele de cercetare şi abordările analizelor trebuie alese cu atenţie şi adaptate fiecărei situaţii în parte. Aceasta presupune ca fiecare problemă să fie analizată separat, ţinând cont de evoluţia condiţiilor în care se manifestă.

Se întâlnesc mai multe tipuri de analize, dintre care cele mai utilizate sunt:

a) Analiza nivelului de îndeplinire a obiectivelor

Se utilizează în principal pentru a determina dacă obiectivele stabilite au fost atinse, precum şi pentru identificarea acelor factori care au condus la realizarea mai rapidă sau mai puţin rapidă a obiectivelor.

Orice abatere de la derularea în bune condiţii a unui program sau a unei activităţi poate fi stabilită prin raportarea rezultatelor şi impacturilor la obiectivele şi cerinţele prestabilite. În auditul performanţei auditorii folosesc studiile privind realizarea obiectivelor atunci când acestea sunt clar definite, iar atingerea lor constituie un scop al managementului entităţilor auditate.

Ele pot deveni un instrument important al conducerii, acolo unde nu există suficiente cunoştinţe despre efectele unei activităţi.

Compararea rezultatelor obţinute cu obiectivele stabilite poate oferi o imagine asupra modului în care aceste obiective au fost atinse. Totuşi, rezultatele obţinute nu pot constitui singure o soluţie satisfăcătoare pentru evaluarea completă a unui program sau a unei activităţi.

De aceea este necesar ca acestea să fie coroborate cu rezultatele altor modele analitice.

b) Analiza cost-beneficiu

Acest tip de analiză se realizează prin studiul relaţiilor dintre costurile realizate şi beneficiile obţinute în mod obişnuit. Studiile se realizează prin exprimarea costurilor şi beneficiilor în unităţi monetare. Scopul analizei cost-beneficiu este să evalueze dacă veniturile înregistrate de o entitate, program sau activitate sunt mai mari decât costurile acestora şi nu depăşesc nivelul planificat.

Analiza se utilizează pentru:

♦ obţinerea asigurării că analizele efectuate în cadrul entităţilor respectă standardele profesionale;

♦ compararea costurilor şi beneficiilor, când ambele sunt cunoscute sau pot fi estimate;

♦ compararea costurilor alternative în condiţiile în care se presupune că beneficiile aşteptate vor fi aceleaşi.

Scanned with OKEN Scanner

Efectuată corespunzător, analiza cost-beneficiu, trebuie să ia în considerație nu numai costurile și beneficiile vizibile, în general ușor de măsurat, cât și pe cele ce au legătură cu protecția mediului.

c) Analiza cost-eficacitate

Analizele cost-eficacitate se efectuează asupra relațiilor dintre costurile programelor și rezultatele acestora exprimate în costuri pe unitatea de rezultat obținut.

În timp ce analiza cost-beneficiu permite auditorilor să compare eficiența economică a programelor/ activităților, analiza cost-eficacitate se concentrează asupra identificării celor mai avantajoase mijloace de atingere a obiectivelor definite, în condițiile unui nivel maxim de cheltuieli alocate.

Față de analiza cost-beneficiu în care atât costurile cât și beneficiile sunt exprimate în unități monetare, în cadrul analizei cost-eficacitate componentele respectiv costurile, beneficiile și rezultatele sunt exprimate mai degrabă în unități fizice, decât în unități monetare.

Exemple: (1) S-a constatat că 20% dintre șomeri găsesc locuri de muncă frecventând programe de instruire al căror cost mediu este de 1000Euro/ persoană și că 50% dintre aceștia obțin locuri de muncă permanente frecventând programe cu un cost în medie de 2000Euro/ persoană. (2) S-a constatat că în statul X programele de instruire în baza cărora 30% din participanți obțin locuri de muncă permanente costă în medie 1350 euro/persoană, în timp ce în statul Y, rezultatele similare s-au obținut cu o cheltuială medie de 1750 euro/persoană.

5.3.3.2.4. Analiza cauzelor și efectelor

După sintetizarea și analizarea probelor de audit auditorii vor trece la interpretarea acestora utilizând un "procedeu" care presupune luarea în considerare a patru elemente esențiale:

- Criteriile: *„Ce ar trebui să fie?"* – sunt identificate în timpul realizării studiului preliminar și în general reprezintă „ceea ce planifică un program, activitate sau o entitate să obțină".
- Condiția *„Ce este?"*, respectiv activitatea entității, rezultatele obținute (ieșirile) și efectele. În fapt, condiția reprezintă situația deja existentă și care a fost determinată, evaluată și documentată pe parcursul realizării auditului.
- Cauza constituie un fenomen sau un complex de fenomene care precedă și care, în condiții determinate, provoacă apariția unui alt fenomen, denumit efect și căruia îi servește ca punct de plecare.

În auditarea performanței cauzele trebuie tratate ținând cont de obiectivele auditului și anume:

Scanned with OKEN Scanner

- Când obiectivele auditului răspund la întrebarea *„De ce?"* şi este identificată performanţa sau neperformanţa programului sau activităţii auditate, atunci factorii care conduc la realizarea sau nerealizarea performanţei sunt consideraţi ca fiind cauze.

Identificarea cauzelor problemelor îi ajută pe auditori să formuleze recomandări. Pentru a formula astfel de recomandări este necesar ca legătura de cauzalitate dintre problemele identificate şi cauzele care au contribuit la apariţia acestora să fie argumentate cu probe de audit cât mai convingătoare.

- Când obiectivele auditului includ estimarea impactului unui program sau a unei activităţi care presupun înregistrarea unor modificări în plan fizic, economic sau social, auditorii trebuie să argumenteze cu probe convingătoare dimensiunile acestor modificări, precum şi cauzele (factorii) care conduc către o performanţă deficitară.

Spre exemplu: auditorii pot stabili ca o cauză a unei activităţi neperformante deficienţele identificate în sistemul de control intern al entităţii auditate. Efectul reprezintă un fenomen care rezultă în mod necesar dintr-o anumită cauză, aflându-se într-o legătură indestructibilă cu aceasta.

Ca şi cauza, efectul are legătură cu obiectivele auditului şi poate fi prezentat în două ipostaze:

- Când obiectivele auditului includ identificarea consecinţelor actuale şi posibile a „ceea ce există" (condiţia), efectul este reprezentat de dimensiunea consecinţelor actuale sau posibile determinate sau estimate prin compararea cu criteriile de performanţă.

Abordarea efectului în astfel de ipostaze este utilizată de auditori pentru a recomanda şi susţine acţiunile de corectare a problemelor identificate în urma efectuării auditului.

- Când obiectivele auditului includ estimarea dimensiunii la care implementarea unui program a produs modificări în plan fizic, economic şi social, efectul reprezintă mărimea impactului realizat de aplicarea programului.

În această ipostază auditorii trebuie să demonstreze şi să susţină cu probe de audit convingătoare dacă aceste modificări reprezintă într-adevăr o consecinţă a implementării programului.

După identificarea cauzelor şi efectelor auditorii pot utiliza o matrice *proces-efect*, pentru a înţelege cum un anumit proces determină (influenţează) efectul.

În cadrul acestei matrice se descriu sau se testează:

♦ probele de audit, care susţin că efectul este determinat sau este influenţat de proces;

Scanned with OKEN Scanner

♦ probele de audit, care nu susţin că efectul este determinat sau influenţat de proces;

♦ relaţiile proces-efect, în cazul probelor de audit care dau naştere la îndoieli.

De menţionat că, în cazul în care, pentru o relaţie proces-efect nu există probe de audit, se lasă loc liber.

În continuare, se identifică eventualele diferenţe dintre condiţii şi criterii, analizându-se cauzele pe patru niveluri:

1. La nivel individual:
- personalul a fost incompetent sau nepăsător;
- personalul nu a fost motivat.

2. La nivelul echipei de lucru:
- s-a înregistrat un grad scăzut de supervizare;
- s-a înregistrat un grad scăzut de revizuire.

3. La nivel organizaţional:
- managementul a fost dezinteresat;
- procesul de recrutare a fost neperformant;
- pregătirea profesională a fost inadecvată.

4. La nivelul mediului:
- legislaţia a fost complexă;
- resurse inadecvate (salarii, timp alocat, surse de finanţare).

Auditorii trebuie să identifice şi să analizeze efectele cele mai importante pe care le vor compara cu costurile şi beneficiile programelor şi ţinând cont de alte efecte neaşteptate. În practică, dacă se constată că atât cauza cât şi efectul apar în mod repetat în timpul implementării unui program sau realizării unei activităţi *se poate formula o concluzie.*

5.3.3.2.5. Constatările auditului

Constatările auditului rezultă din compararea condiţiei *(ce este?)* cu criteriile auditului, stabilite în etapa de planificare a acestuia. Condiţia „ce este?" rezultă din analizarea datelor şi informaţiilor colectate de către auditori pe parcursul desfăşurării procesului de audit.

Activitatea concretă de elaborare şi evaluare a constatărilor se realizează în toate etapele auditului. De precizat că, acele constatări elaborate în faza de planificare, respectiv în timpul realizării studiului preliminar, vor fi supuse unei examinări detaliate în faza de execuţie a auditului.

În auditarea performanţei, auditorul nu trebuie să ignore acele constatări referitoare la buna practică, respectiv situaţiile în care performanţa entităţii depăşeşte performanţa aşteptată.

Scanned with OKEN Scanner

După cum s-a menţionat, constatările auditului se elaborează în toate etapele realizării acestuia, dar mai ales la finele fazei de execuţie, atunci când auditorii pregătesc documentele pentru clarificări cu reprezentanţi ai entităţii auditate sau experţi. Această activitate poate continua şi în etapa de raportare atunci când, pentru clarificarea unor probleme (constatări) discutabile, se adoptă decizia colectării în continuare a unor probe de audit suplimentare.

În fapt, în această etapă auditorii stabilesc constatările şi formulează recomandările ce vor fi incluse in raportul de audit.

În practică, după elaborarea unei constatări, se efectuează o evaluare a importanţei acesteia şi se determină cauzele care au condus la lipsa performanţei, în cazul în care aceasta s-a situat la un nivel sub cel preconizat.

În cazul în care programul sau activitatea auditată înregistrează o performanţă mai mare decât cea preconizată, auditorul trebuie să consemneze circumstanţele în care aceasta s-a produs.

La elaborarea constatărilor auditului, auditorul trebuie să aibă în vedere şi faptul că efectele unor disfuncţionalităţi care au apărut în trecut, se pot manifesta şi la data efectuării examinărilor sau pot să apară şi în viitor.

De aceea, auditorii trebuie să observe dacă efectul care a apărut în trecut a fost identificat şi dacă disfuncţionalitatea a fost remediată pentru a preveni reapariţia.

Una sau mai multe constatări pot susţine o concluzie şi una sau mai multe concluzii constituie baza pentru formularea unei recomandări.

Subliniem că în situaţia în care auditorii constată că atât cauza cât şi efectul se repetă, atunci *deja* trebuie să se formuleze concluzii şi recomandări.

5.3.4. Consultarea cu entităţile auditate

Pe parcursul realizării studiului complet este necesar ca auditorii să stabilească relaţii de colaborare cu entităţile auditate sau alte părţi interesate. Este important ca aceste relaţii să se iniţieze şi să se întreţină la toate nivelurile, cu scopul de a câştiga încrederea factorilor decizionali şi pentru obţinerea sprijinului necesar derulării în cele mai bune condiţii a auditului.

Echipele de auditori implicaţi în auditarea performanţei trebuie să identifice personalul cheie din cadrul entităţilor auditate, stabilind o legătură permanentă cu acesta pe toată durata desfăşurării auditului.

În acest sens, auditorii trebuie:

Scanned with OKEN Scanner

- *să organizeze întâlniri periodice*, atât cu entitatea auditată, cât şi cu alte părţi interesate, pentru a prezenta o informare, în legătură cu progresele realizate în derularea studiului;

- *să prezinte metodele* şi tehnicile utilizate în efectuarea studiului.

Este foarte important ca atât entitatea auditată cât şi alte părţi interesate să înţeleagă ce anume se examinează şi, în general, care sunt aşteptările auditului.

5.3.5. Analiza calităţii probelor de audit

Directorul şi şefii de echipă vor analiza dacă planul de colectare a probelor de audit a fost îndeplinit, dacă au fost obţinute toate răspunsurile la întrebările studiului şi dacă rezultatele au fost documentate suficiente. Documentele studiate vor fi semnate de către aceştia.

5.3.6. Documentele de lucru

Documentele de lucru reprezintă toate documentele relevante întocmite pe parcursul efectuării procesului de audit. Acestea furnizează probe asupra modului în care s-a realizat auditul.

În cadrul auditului performanţei documentele de lucru se organizează în trei secţiuni respectiv: *planificare, execuţie şi raportare.*

Acestea asigură o legătură între activitatea de documentare în teren şi cea de raportare şi, de regulă, conţin probele de audit obţinute, pe baza cărora se efectuează analize, se trag concluzii şi se formulează recomandări.

Documentele de lucru, dacă sunt bine sistematizate şi organizate uşurează procesul de documentare, contribuind la planificarea şi realizarea eficientă a auditurilor individuale şi a tuturor sarcinilor de audit.

Auditorii pot adopta proceduri specifice pentru asigurarea păstrării documentelor de lucru şi menţinerea confidenţialităţii acestora.

5.3.6.1. Caracteristicile documentelor de lucru

Documentele de lucru trebuie să includă toate informaţiile pe care auditorul le consideră necesare pentru a documenta pe deplin munca depusă şi pentru a susţine raportul de audit. Atunci când completează documentele de lucru, auditorul trebuie să ţină cont de următoarele cerinţe:

♦ documentele de lucru trebuie organizate şi prezentate într-o *structură logică*; Indexarea alfabetică şi completarea la timp a acestora, promovează o eficientizare a sistemului de referinţă, care ajută la evitarea consemnării în mod repetat în documente a unor informaţii şi date;

Scanned with OKEN Scanner

♦ documentele ce includ probe de audit, care susţin concluziile şi recomandările din raportul de audit, trebuie *codificate* pentru a uşura accesul la acestea;

♦ documentele de lucru trebuie să fie *corecte şi complete*;

♦ documentele de lucru trebuie să fie *clare şi inteligibile.* Oricine consultă documentele de lucru trebuie să aibă la dispoziţie toate informaţiile necesare pentru a determina cu operativitate scopul, natura şi aria de cuprinde a auditului, precum şi concluziile acestuia;

♦ documentele de lucru trebuie să fie *lizibile şi curate*; cele murdare sau necorespunzătoare îşi pot pierde din valoare;

♦ informaţiile conţinute în documentele de lucru trebuie reduse la *aspectele importante, relevante şi utile* realizării obiectivelor auditului;

♦ dacă documentele de lucru au ataşate materiale şi documente copiate, acestea trebuie să fie *îndosariate şi referanţate*;

♦ documentele de lucru elaborate în *forma electronică sunt supuse aceloraşi standarde* de pregătire, revizuire şi păstrare[1], ca şi în cazul documentelor de lucru elaborate manual.

În practică, documentele de lucru vor fi elaborate având în vedere următoarea *structură standard*:

♦ *titlul documentului* de lucru; Acesta va conţine numele entităţii auditate, obiectivul auditului şi perioada de efectuare a auditului.

♦ *numele şi prenumele auditorului*, precum şi *data* la care acesta elaborează documentul;

♦ *scopul*; Acesta trebuie exprimat în mod explicit şi clar. Chiar dacă scopul documentelor de lucru este evident pentru auditor, acesta poate să nu fie la fel de evident pentru cel care efectuează revizuirea.

♦ *procedurile de audit utilizate*; Se vor prezenta procedurile utilizate atât pentru obţinerea probelor de audit, cât şi pentru analizarea şi interpretarea acestora.

♦ *concluzia auditorului*; Toate documentele de lucru în care sunt înregistrate evaluări, teste, analize etc. trebuie să cuprindă şi o concluzie[2] sau să facă trimitere la documentul de lucru unde aceasta poate fi identificată.

♦ *deţinătorul şi sursa informaţiei*; Sursa şi deţinătorul informaţiei constituie elemente ce trebuie adăugate la toate informaţiile incluse în

[1]Pentru a se asigura o protecţie împotriva pierderii unor date şi informaţii esenţiale, auditorul, în timp ce pregăteşte sau stochează documentele de lucru în forma electronică, trebuie să facă periodic copii de rezervă ale fişierelor într-o bază care oferă siguranţă.

[2]Dacă un document de lucru nu cuprinde „concluzia", atunci în titlu trebuie să se menţioneze că documentul de lucru în speţă nu necesită o concluzie. Dacă nu se poate ajunge la o concluzie (ex: datorită lipsei probelor de audit), această situaţie trebuie să fie clar menţionată în document.

Scanned with OKEN Scanner

documentele de lucru. Sursa nu numai că ajută la consolidarea probelor, dar oferă şi o pistă de audit, dacă se solicită valorificarea acestora.

♦ *indexul documentelor*; Auditorul indexează[1] cu atenţie toate documentele de lucru pentru a facilita trimiterea la orice test, evaluare, analiză sau alte documente de lucru etc.

♦ *referinţe şi trimiteri la alte documente de lucru*; Auditorul poate să facă trimiteri la acele documente sau informaţii care susţin concluziile auditului. Dacă nu este inclusă nici o trimitere sau referinţă, cel care supervizează realizarea auditului (directorul sau consilierul de conturi), întâmpină greutăţi în analizarea şi interpretarea datelor sau a informaţiilor din documentele de lucru.

♦ *semne distinctive* (bife şi note); Auditorul trebuie să indice clar în documentele de lucru etapele parcurse în activitatea de audit. Aceasta se poate realiza prin bifarea etapelor menţionate în documentul referitor la programarea activităţilor de audit. De asemenea, auditorul poate nota sau bifa direct documentele primare care sunt ataşate documentelor de lucru.

De menţionat că, *modalitatea în care se realizează bifarea sau notarea trebuie clar explicată în documentele de lucru.*

5.3.6.2. Organizarea documentelor de lucru şi a altor documente şi informaţii în dosare

Pe parcursul realizării auditului auditorii vor grupa documentele de lucru, precum şi celelalte informaţii în *dosare permanente* şi *dosare curente.*

Dosarul permanent va include documentele referitoare la:

♦ cadrul legal ce reglementează implementarea şi derularea programului sau activităţii supuse auditului performanţei;

♦ cadrul legal de organizare şi funcţionare a entităţii auditate, obiectivele acesteia, rapoartele privind performanţele realizate, alte rapoarte realizate în anii anteriori, inclusiv cele ale auditurilor financiare;

♦ informaţii privind înţelegerea auditului intern şi evaluarea riscurilor la care este supusă activitatea auditată. Aceste informaţii includ grafice, scheme logice, chestionare, precum şi alte informaţii privind organizarea, funcţionarea şi rezultatele activităţii auditului intern;

♦ rezultatele relevate de auditurile anilor precedenţi care sunt utilizate pentru stabilirea trend-ului realizării unui program sau a unei activităţi.

---

[1]Raţiunea realizării indexării constă în faptul că aceasta oferă posibilitatea accesării şi găsirii cu uşurinţă a informaţiilor atât în timpul auditului, cât şi după finalizarea acestuia.

Scanned with OKEN Scanner

Dosarul permanent de audit trebuie să fie revizuit pentru a ne asigura că acesta conţine date şi informaţii de actualitate şi relevante, eliminându-se toate documentele care nu mai prezintă importanţă.

Revizorul trebuie să confirme verificarea prin înscrierea iniţialelor numelui şi a datei revizuirii, pe fiecare document de lucru.

Dosarul curent – include toate documentele de lucru grupate pe fiecare etapă a procesului de audit, respectiv: *planificare, execuţie, raportare şi valorificare.*

Acest dosar va cuprinde, mai multe secţiuni, după cum urmează:

♦ informaţii generale. Acestea se referă la: *programul echipei de audit şi bugetul de timp alocat, rezumatele sau copiile minutelor reuniunilor consiliului de administraţie sau consiliului director al entităţii auditate, notele privind discuţiile purtate cu entitatea auditată, comentariile formulate cu ocazia revizuirii documentelor de lucru, analizele unor evenimente ulterioare şi concluziile auditului;*

♦ raportul privind studiul preliminar;

♦ planul de audit;

♦ documentele care susţin concluziile şi recomandările auditului.

Cea mai mare parte a documentelor de lucru includ documente primare detaliate, pregătite de către entitatea auditată sau de către auditori, care prezintă gradul de îndeplinire a indicatorilor de performanţă privind programul sau activitatea auditată;

♦ raportul de audit.

5.4. Raportarea

Fiecare misiune de audit trebuie să se finalizeze cu un raport de audit în cuprinsul căruia se vor regăsi constatările, concluziile şi recomandările auditului. Rapoartele auditului performanţei reprezintă principala modalitate prin care se transmit Parlamentului concluziile şi recomandările în legătură cu posibilităţile de îmbunătăţire a performanţei programelor şi activităţilor guvernamentale care implică utilizarea de fonduri publice.

Raportul de audit este util şi entităţilor auditate (deşi se referă la evenimente trecute), deoarece prin mesajele cheie adresate poate proiecta o viziune privind îmbunătăţirea în viitor a performanţei.

În procesul de elaborare a raportului auditorii întocmesc într-o primă etapă un proiect al acestuia.

Scanned with OKEN Scanner

5.4.1. Proiectul raportului de audit

La întocmirea proiectului raportului de audit trebuie să lucreze o echipă formată din auditorii implicaţi în colectarea probelor, precum şi directorii cu responsabilităţi în realizarea auditului. În anumite cazuri sunt implicaţi şi specialişti, care cunosc problemele analizate (de exemplu, auditori financiari, cadre universitare, cercetători, experţi etc.).

În mod obişnuit, activitatea de elaborare a proiectului raportului presupune parcurgerea următorilor paşi:

Stabilirea conţinutului raportului

Rapoartele de audit al performanţei cuprind în general următoarele elemente:

- titlul raportului;
- prezentarea sintetică a contextului în care se desfăşoară activităţile supuse auditării, inclusiv a contextului instituţional;
- descrierea obiectivelor activităţii entităţii auditate şi analiza perspectivei din punct de vedere al eficienţei, eficacităţii şi economicităţii, detalii necesare în vederea susţinerii obiectivelor auditului;
- descrierea metodologiilor utilizate pentru colectarea şi analizarea probelor de audit, cu precizarea surselor acestora;
- prezentarea criteriilor utilizate pentru evaluarea performanţei;
- constatările auditului sau cel puţin acelea considerate relevante pentru destinatarii sau utilizatorii raportului;
- concluziile referitoare la obiectivele auditului;
- recomandările, ca rezultat logic al concluziilor.

Explicarea relaţiei dintre obiectivele auditului: criterii, constatări şi concluzii

Relaţia dintre obiectivele auditului, criterii, constatări şi concluzii trebuie să fie completă şi verificabilă. Raportul trebuie să prezinte detaliat această relaţie, iar în cazul în care auditorul a atribuit ponderi relativ diferite diverselor criterii de audit, acest lucru trebuie explicat clar, pentru a permite utilizatorului să înţeleagă raportul şi să accepte concluziile.

Decizia privind includerea recomandărilor

Dacă raportul include şi recomandări, acestea trebuie făcute numai dacă auditorul a identificat remedii posibile şi eficiente pentru oricare din disfuncţionalităţile constatate. Recomandările nu trebuie însă să meargă până la detalierea implementării, aceasta fiind o responsabilitate a managementului entităţii.

Scanned with OKEN Scanner

Auditorii trebuie să indice eventual principalele direcţii ale fiecărei schimbări recomandate, punând accent pe costurile implementării lor.

Caracteristicile raportului

Rapoartele de audit al performanţei trebuie să fie obiective şi corecte şi, în acest scop, este necesar ca acestea să întrunească următoarele caracteristici:

- ♦ să prezinte clar concluziile şi recomandările;
- ♦ să explice faptele în termeni neutri;
- ♦ să cuprindă toate constatările relevante;
- ♦ să fie constructive prezentând şi constatările pozitive.

Stabilirea modului de prezentare a datelor şi informaţiilor

La elaborarea rapoartelor de audit al performanţei este recomandat să se aibă în vedere următoarele aspecte:

- ♦ includerea în raport a celor mai recente informaţii, iar în cazul în care se fac referiri la costuri din anii anteriori, acestea trebuie exprimate în valori actualizate;
- ♦ evenimentele complexe trebuie să fie prezentate în succesiunea lor cronologică;
- ♦ anexele raportului trebuie să cuprindă, printre altele, sursele probelor de audit, numele consultanţilor sau al experţilor externi utilizaţi, precum şi tehnicile şi procedurile folosite pentru analizarea informaţiilor ce stau la baza raportului.

Stabilirea utilizatorilor raportului

Auditorii elaborează rapoartele pentru utilizatorii cărora le sunt adresate şi nu pentru conducerea instituţiei de audit. În acest sens este necesar să se clarifice destinatarul raportului, înainte de întocmirea lui.

De obicei raportul se adresează Parlamentului şi de aceea formularea textului acestuia va ţine cont de faptul că nu toţi parlamentarii sunt experţi sau posedă cunoştinţe suficiente în domeniul respectiv.

Ca urmare, în etapa de proiectare şi de redactare a raportului este necesar să se aibă în vedere categoria de cititori cărora le este adresat.

Dezvoltarea unui argument logic

Raportul nu trebuie să reprezinte o sinteză a documentelor de lucru sau să cuprindă răspunsuri la toate problemele studiului. Pentru structurarea rapoartelor se foloseşte de obicei metoda inductivă (metoda care analizează evenimentele în evoluţia lor de la particular la general).

Scanned with OKEN Scanner

La fiecare nivel al piramidei logice se pune o întrebare (de obicei *„de ce ?"*), care primeşte răspuns la nivelul următor.

Utilizarea tehnicilor dezbaterilor pentru fundamentarea argumentului

Pentru a pregăti schiţa unui raport se va folosi tehnica dezbaterilor. Membrii echipei încep prin a-şi imagina ce ar spune unui invitat la o dezbatere dacă i s-ar cere să sintetizeze studiul utilizând un şir minim de propoziţii.

Auditorii încep această „dezbatere" pornind de la răspunsul la întrebările situate la nivelul cel mai de jos, făcând o scurtă descriere a probelor de audit care susţin răspunsurile.

Stabilirea principalelor mesaje ale raportului de audit

La dezbatere, echipa decide care este mesajul principal şi care sunt celelalte mesaje ale raportului. Aceasta implică adesea sintetizarea mai multor mesaje într-unul singur. Mesajul principal este susţinut de mesajele situate la un nivel inferior.

Mesajele reprezintă scurte aserţiuni de evaluare, care formează o ierarhie logică. Proba de audit reprezintă nivelul cel mai de jos în această ierarhie. Mesajele principale se referă la efectele importante, care în fapt comasează mai multe efecte minore.

Pentru a decide dacă mesajele acestora sunt suficient de importante pentru a fi raportate, auditorii au în vedere destinatarul raportului[1].

Mesajele nu conţin de regulă aspectele care sunt deja evidente, cum ar fi *„Personalul care are atribuţii privind gestiunea financiară are nevoie de cunoştinţe privind reglementările din domeniul financiar-contabil"*.

În cursul dezbaterii, întrebările studiului sunt divizate în întrebări secundare, începând de sus în jos, pe baza răspunsurilor şi nu a întrebărilor. Se verifică apoi dacă rezultatul este riguros şi logic.

Este necesar ca auditorii să se asigure că sub-aserţiunile nu se suprapun şi că acestea sunt suficiente pentru a susţine aserţiunea de la nivelul superior. Ei trebuie să se asigure, de asemenea, că numărul sub-aserţiunilor pentru fiecare aserţiune nu este foarte mare.

Elaborarea Schiţei proiectului raportului

După această reuniune, care poate dura 2-3 ore, un membru al echipei pregăteşte o schiţă a raportului. Aceasta va include aserţiunile care

[1]Spre exemplu, nivelul informaţiilor cuprinse într-un raport către Parlament este mai ridicat decât cel al informaţiilor cuprinse într-un raport către entitate.

Scanned with OKEN Scanner

conduc la un argument logic, precum şi o sinteză a probelor de audit care vor susţine mesajul raportului şi recomandările acestuia.

De obicei, auditorii organizează cel puţin o şedinţă ulterioară pentru a revizui proiectul raportului şi pentru a se asigura că acesta este logic şi precis.

Formularea recomandărilor

Când elaborează schiţa raportului, auditorii stabilesc şi recomandările pe care le vor face. Recomandările se adresează cauzelor care stau la baza problemelor identificate în derularea unui program sau în desfăşurarea activităţii entităţii auditate.

Întrucât se poate constata că un număr de cauze poate afecta diferenţa dintre *„ce este"* şi *„ce ar trebui să fie"*, auditorii vor recomanda acţiuni îndreptate către sursa problemelor.

Scopul auditorilor este de a formula recomandări cât mai utile. Recomandările auditorilor trebuie să fie precise şi clare, deoarece prin acestea ei stabilesc *ceea ce trebuie făcut* (referitor la cauze), *de ce trebuie făcut* (referitor la efecte), *unde, cum, când şi cine ar trebui să le aducă la îndeplinire.*

Precizia recomandărilor ajută entitatea auditată şi dă posibilitatea auditorilor să monitorizeze dacă aceasta a luat măsurile care să conducă la îndeplinirea lor.

În general, recomandările nu se referă la căile în care se va dezvolta un sistem, în schimb vizează modalităţile de îmbunătăţire a sistemului existent sens în care anticipează obiectivele schimbării. Dacă există o soluţie clară la problema constatată, aceasta este recomandată, iar soluţiile alternative, dacă există, sunt menţionate împreună cu avantajele şi dezavantajele fiecăreia.

Recomandările auditorilor trebuie să ia în considerare toţi factorii financiari şi juridici, precum şi aspectele practice şi de politică internă ce pot împiedica implementarea acţiunilor. În acelaşi timp, auditorii pot evalua de ce managerii nu au rezolvat anterior problemele, precum şi impactul remedierii acestora asupra altor sectoare ale activităţii entităţii auditate.

Totodată, se evaluează costul şi durata remedierii problemelor. În afară de a recomanda entităţii să se conformeze legislaţiei, auditorii confirmă care sunt consecinţele neregularităţilor şi adeseori chiar le estimează.

De asemenea, judecă şi modul în care ar reacţiona dacă ar fi puşi în situaţia managerilor şi ar primi recomandarea respectivă.

Scanned with OKEN Scanner

Dacă raportul este prezentat Parlamentului se poate recomanda, de exemplu, o modificare a legislației care presupune simplificarea unor legi a căror aplicare este dificilă.

Revizuirea proiectului

Consilierul de conturi și directorul vor revizui în detaliu proiectul raportului. Aceștia evaluează dacă respectivele concluzii sunt semnificative, ținând seama de destinatarul raportului și pot sugera schimbări dacă auditul reliefează slăbiciuni procedurale care nu afectează în mare măsură entitatea.

Ei evaluează dacă raportul ar trebui înaintat Parlamentului sau dacă acesta trebuie prezentat numai entității și verifică logica ierarhiei aserțiunilor. În acest scop, pot solicita dacă apreciază necesar, părerea unei persoane neimplicată în audit, dar care este competentă pentru a decide dacă probele ce susțin constatările, concluziile și recomandările sunt suficiente, relevante și solide.

Revizorii[1] apreciază, de exemplu, dacă probele de audit pot fi considerate ca fiind evenimente izolate, dacă sunt complete, dacă eșantionul ales este unul nereprezentativ și dacă sursa de informații prezintă sau nu încredere.

De asemenea, ei trebuie să decidă cu precauție prezentarea probelor obținute pe baza unei singure surse, a probelor verbale neverificate sau a celor obținute din două sau mai multe surse care nu sunt convergente.

Discutarea proiectului cu entitatea auditată

Proiectul raportului se discută cu entitatea auditată. Discuția se concentrează pe concluziile și probele de audit ce le susțin.

Auditorii pot modifica concluziile în urma acestei discuții dacă, de exemplu, entitatea auditată aduce probe de audit noi. Proiectul raportului poate fi revizuit și refăcut în profunzime, dacă noile probe de audit au efect direct asupra constatărilor.

In acest caz, noul plan al raportului va fi rediscutat cu entitatea auditată.

5.4.2. Elaborarea raportului de audit

Înainte de a începe elaborarea rapoartelor, auditorii trebuie să stabilească ce anume urmăresc să obțină pe baza acestora. De obicei

[1]Se verifică și dacă există probe de audit convingătoare pentru acele concluzii care sunt controversate sau surprinzătoare.

Scanned with OKEN Scanner

rapoartele se elaborează pentru a se recomanda măsurile necesare remedierii slăbiciunilor constatate.

In acest caz, obiectivul se poate formula astfel: *„Ca rezultat al citirii acestui raport cititorii vor ...”* sau s-ar putea prezenta obiectivele astfel: *„În urma citirii acestui raport, ministerul va accepta faptul că proiectul realizat nu a fost eficace, întrucât nu au fost înţelese clar motivele ...”.*

Este important ca obiectivele să fie formulate cât mai punctual posibil. Rapoartele trebuie să conţină o introducere şi recomandări referitoare la acţiunile ce trebuie întreprinse.

Cititorii acordă de obicei cea mai mare atenţie titlurilor capitolelor, secţiunilor, graficelor şi sintezelor executive. Acestea sunt cele mai importante părţi ale raportului şi trebuie avut în vedere modul în care ne asigurăm că ele transmit cel mai bine mesajele principale pentru a îndeplini obiectivele auditului.

În mod obişnuit se folosesc aserţiunile cuprinse în proiect ca titluri pentru capitolele şi secţiunile raportului.

Exemplu:	**Titluri şi subtitluri evaluative pentru raport**
Titlul principal	Ministerul Finanţelor Publice ar putea întreprinde măsuri mai eficiente pentru colectarea veniturilor cuvenite bugetului de stat.
Subtitlul 1	Ministerul Finanţelor Publice trebuie să devină mai eficace pentru a asigura o colectare riguroasă şi certă a veniturilor bugetului de stat, prin organizarea şi conducerea unui sistem informatic, care să permită o evidenţă a veniturilor pe entităţi, în ceea ce priveşte obligaţiile datorate, sumele virate şi obligaţiile rămase de virat (restante).
Subtitlul 2	Activitatea Ministerului Finanţelor Publice cu privire la urmărirea şi recuperarea creanţelor bugetare a condus la încasarea unor venituri la bugetul de stat, dar acest lucru s-a dovedit a fi insuficient în comparaţie cu volumul total important al veniturilor restante.

Auditorii trebuie să manifeste atenţie la formulările titlurilor, deoarece acestea influenţează tonul rapoartelor. Pentru a fi siguri că acestea au un caracter informativ, este necesară folosirea verbelor.

Scanned with OKEN Scanner

Tipuri de titluri

Titlu	Comentarii
1. Veniturile Casei Naţionale de Asigurări de Sănătate	Se utilizează substantive dar concluzia nu este indicată.
2. Utilizarea veniturilor Casei Naţionale de Asigurări de Sănătate	Se foloseşte un verb substantival care este mai pertinent.
3. Plăţile efectuate de către Casa Naţională de Asigurări de Sănătate către farmacii sunt sub nivelul contractelor încheiate şi au ca rezultat supraestimarea economiilor.	O propoziţie scurtă care prezintă concluziile secţiunii. Este informativă dar neutră. Tonul este ridicat dar nu acuzator.
4. Casa Naţională de Asigurări de Sănătate a supraevaluat veniturile din dobânzi fără a avea în vedere rata oficială a dobânzii recomandată de Trezorerie.	Este o propoziţie scurtă, exactă, pătrunzătoare şi oferă informaţii. Ea conţine mai multe informaţii decât precedenta, deoarece menţionează cine este responsabil.

Auditorii sunt aceia care decid cum să folosească în raport graficele şi diagramele. Graficele şi diagramele sunt utilizate, în principal, pentru a reliefa şi clarifica mesajele importante.

Graficul devine suficient de clar dacă într-o propoziţie scurtă se exprimă mesajul acestuia[1]. De obicei, această propoziţie este inclusă în raport, lângă grafic, sau ca subtitlu ori notă.

Pentru a furniza informaţii suficiente şi pentru a nu se pierde esenţialul, raportul trebuie redactat într-o formă explicită şi sintetică, folosind cuvinte specifice, consacrate, incluse în fraze scurte, care să cuprindă o singură idee principală.

Pentru descrierea activităţilor se folosesc mai multe verbe de acţiune şi mai puţin substantivele. Se foloseşte diateza activă având în vedere ca 80-90% din verbe să fie dinamice.

[1]Graficele sau diagramele pot fi utilizate pentru a prezenta în mod explicit mai simplu şi sugestiv informaţii complexe. Spre exemplu,diagrama poate fi folosită pentru a ilustra relaţia entităţii cu clienţii sau furnizorii sau pentru a prezenta structura organizatorică a acesteia. La schiţarea raportului se folosesc imagini („clipart"), iar la versiunea finală a acestuia, care va fi publicată, se utilizează întotdeauna fotografii. În general, ideea principală se plasează la stânga şi se foloseşte caracterul aldin pentru evidenţiere.

Scanned with OKEN Scanner

Diateza pasivă se poate folosi în cazul în care dorim ca tonul să fie mai puţin ostil sau atunci când nu se cunoaşte cine este responsabil pentru cele descrise. Se foloseşte pronumele personal la persoana întâi plural „noi", evitându-se nominalizările.

Nominalizări	**Se preferă**
- Am avut o discuţie despre această problemă.	- Am discutat problema.
Raportul a făcut referire la reducerile de personal.	- Raportul s-a referit la reducerile de personal.
- Decizia a fost luată de conducere.	- Conducerea a decis.
- Implementarea politicii a fost realizată de o echipă.	- O echipă a implementat politica

În general se folosesc marcatori care, spre deosebire de litere şi numere, atrag atenţia asupra fiecărui punct, fără a fi nevoie de a furniza cititorului informaţii în plus. Textele importante pot fi evidenţiate prin plasarea acestora într-un spaţiu marcat (umbrit) sau evidenţiat în afara textului.

Recomandările trebuie să fie convingătoare, scoţând în evidenţă legăturile acestora cu probele de audit. In general, auditorii fac referire la orice acţiune a entităţii efectuată sau planificată şi destinată remedierii deficienţei respective.

Legăturile cu constatările sunt exprimate prin expresii ca: *„pentru a veni în întâmpinarea reducerii depăşirilor costului programelor, entitatea auditată ar trebui să ..."* Se evită limbajul vag sau evaziv, cum ar fi: *„Ar trebui luate în considerare..."*

În situaţia în care, în timpul auditului, entitatea remediază aspectele constatate, auditorii vor menţiona în raport aceste situaţii, fără însă a mai face recomandări.

Rapoartele vor conţine o scurtă introducere, care să permită cititorului să înţeleagă motivul pentru care a fost făcut studiul şi de ce s-au ales întrebările la care acesta trebuie să răspundă. Introducerea va cuprinde şi întrebările principale şi modul de colectare a probelor de audit[1].

Detaliile asupra modului de colectare a probelor de audit pot fi incluse într-o anexă. Vor fi de asemenea prezentate modul de organizare si funcţionare a entităţii auditate, obiectivele generale, costurile de funcţionare, numărul de personal şi dacă aceasta înaintează rapoarte unor autorităţi sau dacă alte entităţi îi raportează.

[1]Auditorii îşi propun de la început un anumit ton, pe care îl vor păstra pe tot parcursul raportului. Se recomandă ca acesta să fie un ton neutru.

Scanned with OKEN Scanner

5.4.3. Revizuirea şi colaţionarea raportului de audit

Întotdeauna raportul de audit se citeşte cu simţ critic şi, dacă e posibil, se reciteşte la câteva zile după ce a fost scris. In această activitate poate fi implicat şi un auditor care nu a participat la elaborarea raportului[1].

Pentru identificarea eventualelor greşeli de redactare sau tipărire, textul trebuie să se colaţioneze cu grijă, începând cu primele versiuni. Versiunea finală se citeşte de câteva ori şi, de fiecare dată, se caută[2] un anumit tip de erori.

5.4.4. Analiza calităţii raportului de audit

Consilierul de conturi şi directorul analizează calitatea raportului de audit. Ei verifică dacă proiectul raportului a fost respectat şi urmăresc limbajul şi tonul folosit, apreciind dacă acesta este corect şi echilibrat şi dacă performanţa entităţii este prezentată în contextul corespunzător[3].

Auditorii trebuie să estimeze şi să ia în considerare modul în care va reacţiona entitatea auditată în legătură cu constatările, concluziile şi recomandările formulate.

Conducerea instituţiei va stabili dacă versiunea raportului de audit corespunde standardelor şi dacă poate fi publicat.

[1]Reformulăm, pentru precizie: *„În această activitate se atrag mai mulţi auditori şi cel puţin o persoană care nu a fost implicată în redactarea raportului de audit"*.

[2]Se are în vedere evitarea erorilor de redactare, inclusiv cele de punctuaţie, problemelor de tehnoredactare (caractere diferite, mărimi diferite etc.), text lipsă, text neinteligibil, numerotărilor greşite (paragrafe, pagini şi note de subsol) şi greşelilor de ortografie.

[3]Evident, se are în vedere şi dacă acesta este clar, concis şi convingător.

Scanned with OKEN Scanner

Anexe

Scanned with OKEN Scanner

ANEXA 1

CURTEA DE CONTURI
Departamentul/ Camera de Conturi .....
Adresa .....

Nr. de înregistrare .....

Către:
(Părţile interesate)

Stimate(ă) .....

Conform Programului de activitate pe anul ....., aprobat prin Hotărârea plenului nr. ...../....., vă comunicăm că în perioada ..... urmează să efectuăm o acţiune de ..... cu tema ..... la ..... *(numele entităţii ce va fi supusă verificării)* .....

În scopul efectuării în condiţii optime a activităţii de verificare şi în conformitate cu prevederile art. 4 alin. (1), (2) şi (4) şi ale art. 30 alin. (1) din Legea nr. 94/1992 privind organizarea şi funcţionarea Curţii de Conturi, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, vă rugăm să puneţi la dispoziţia auditorilor publici externi actele, documentele şi informaţiile ce vor fi solicitate, precum şi să asiguraţi un spaţiu adecvat şi logistica necesară pe perioada desfăşurării acţiunii.

Cu stimă,
.....

Data
.....

Semnătura (şefului departamentului/
directorului camerei de conturi)
.....

Scanned with OKEN Scanner

ANEXA 2.1

CURTEA DE CONTURI
Departamentul .....
Număr de înregistrare ..... / ziua ..... / luna ..... / anul ...

DELEGAȚIE DE CONTROL

Domnul/Doamna ....., auditor public extern în cadrul Departamentului ..... din cadrul Curții de Conturi, posesor/ posesoare al/a legitimației nr. ....., este împuternicit(ă) să efectueze, în baza Legii nr. 94/1992 privind organizarea şi funcționarea Curții de Conturi, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, verificarea ..... *(denumirea acțiunii de control)*..... la entitatea ..... .

Verificarea se va desfăşura în perioada ....

Auditorii publici externi au acces neîngrădit la toate actele, documentele şi informațiile necesare exercitării atribuțiilor lor, iar persoanele juridice şi fizice supuse controlului Curții de Conturi sunt obligate să le pună la dispoziția acestora, potrivit prevederilor art. 4 din Legea nr. 94/1992, republicată, cu modificările şi completările ulterioare.

Şef de departament,
.....

Scanned with OKEN Scanner

ANEXA 2.2

CURTEA DE CONTURI
Camera de Conturi .....
Număr de înregistrare ..... / ziua .... / luna .... / anul ....

DELEGAŢIE DE CONTROL

Domnul/ Doamna ....., auditor public extern în cadrul Camerei de Conturi ..... din cadrul Curţii de Conturi, posesor/ posesoare al/a legitimaţiei nr. ....., este împuternicit(ă) să efectueze, în baza Legii nr. 94/1992 privind organizarea şi funcţionarea Curţii de Conturi, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, verificarea ..... *(denumirea acţiunii de control)* ..... la entitatea ..... .

Verificarea se va desfăşura în perioada ..... .

Auditorii publici externi au acces neîngrădit la toate actele, documentele şi informaţiile necesare exercitării atribuţiilor lor, iar persoanele juridice şi fizice supuse controlului Curţii de Conturi sunt obligate să le pună la dispoziţia acestora, potrivit prevederilor art. 4 din Legea nr. 94/1992, republicată, cu modificările şi completările ulterioare.

Director,
.....

Scanned with OKEN Scanner

ANEXA 3

CURTEA DE CONTURI
Departamentul/ Camera de conturi

RAPORT DE CONTROL

Localitatea ....., ziua ..... luna ..... anul .....

Subsemnatul, ..., având funcția de auditor public extern în cadrul .....(denumirea structurii de control)....., în temeiul Legii nr. 94/1992 privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și al Delegației nr. ....., am efectuat în perioada ..... controlul .....(denumirea acțiunii)..... la ..... *(denumirea persoanei juridice verificate, cod fiscal)* ..... din ..... *(localitatea și adresa completă)* ..... .

În perioada supusă controlului și în timpul controlului, conducerea executivă a persoanei juridice verificate a fost asigurată de ..... *(Se vor înscrie, pe perioade, numele, prenumele și funcția persoanelor care au asigurat conducerea executivă în perioada supusă controlului și în timpul controlului.)* .....

Conținut:

Din verificarea efectuată au rezultat următoarele:

a) obiective de control prevăzute în tematica specifică, la care s-au constatat abateri de la legalitate și regularitate care nu au determinat producerea de prejudicii. Fiecare constatare este însoțită de măsurile luate în timpul controlului;

b) obiective de control prevăzute în tematica specifică, la care s-au constatat abateri de la legalitate și regularitate care au determinat producerea de prejudicii. Fiecare constatare este însoțită de măsurile luate în timpul controlului;

c) obiective de control prevăzute în tematica specifică, la care s-au constatat fapte pentru care există indicii că au fost săvârșite cu încălcarea legii penale;

d) obiective de control prevăzute în tematica specifică, la care nu s-au constatat abateri de la legalitate și regularitate.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru obiectivele la care s-au constatat abateri de la legalitate şi regularitate care au determinat sau nu au determinat producerea de prejudicii se va face referire la procesul-verbal de constatare în care acestea au fost consemnate.

Pentru obiectivele la care s-au constatat fapte pentru care există indicii că au fost săvârşite cu încălcarea legii penale şi pentru care s-a întocmit proces-verbal de constatare distinct, se va face referire la acesta.

Prezentul raport de control a fost întocmit în ..... exemplare.

Echipa de control .....
Numele şi prenumele .....
Semnătura .....

Scanned with OKEN Scanner

ANEXA 4.1

CURTEA DE CONTURI
Departamentul/ Camera de conturi

PROCES-VERBAL DE CONSTATARE

Localitatea ....., ziua .... luna ..... anul .....

Subsemnatul, ..., având funcţia de auditor public extern în cadrul ..... *(denumirea structurii de control)* ....., în temeiul Legii nr. 94/1992 privind organizarea şi funcţionarea Curţii de Conturi, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, şi al Delegaţiei nr. ....., am efectuat în perioada ..... controlul ..... *(denumirea acţiunii şi perioada supusă verificării)* ..... la .....(denumirea persoanei juridice verificate, cod fiscal)..... din ..... *(localitatea şi adresa completă)* .....

În perioada supusă controlului şi în timpul controlului, conducerea executivă a unităţii a fost asigurată de ..... *(Se vor înscrie, pe perioade, numele, prenumele şi funcţia persoanelor care au asigurat conducerea executivă în perioada supusă controlului şi în timpul controlului.)* .....

Ca urmare a controlului efectuat, au fost constatate abateri de la legalitate şi regularitate care au determinat sau nu au determinat producerea de prejudicii, după cum urmează:

1. Se prezintă în mod concret şi explicit:

a) abaterile de la legalitate şi regularitate constatate, care nu au determinat producerea de prejudicii:

1.

...

n

b) abaterile de la legalitate şi regularitate constatate, care au determinat producerea de prejudicii:

1.

...

n

2. Pentru fiecare constatare se precizează în mod obligatoriu următoarele:

a) descrierea abaterii de la legalitate şi regularitate; descrierea abaterii se va face cât mai complet, pe bază de date, documente şi alte dovezi relevante;

Scanned with OKEN Scanner

b) legea sau altă reglementare încălcată, cu indicarea articolului, literei şi a conţinutului acesteia;

c) estimarea valorii operaţiunilor care constituie abateri, ce se determină pe bază de date, documente şi alte probe relevante;

d) cauzele şi împrejurările care au condus la încălcarea legii sau a altor norme;

e) consecinţele economico-financiare ale abaterilor de la legalitate şi regularitate;

f) persoanele cu atribuţii în domeniul în care s-au constatat abateri, poziţia acestora faţă de abaterile constatate, exprimată în nota de relaţii, precum şi punctul de vedere motivat al auditorilor publici externi cu privire la aceasta;

g) măsurile luate de entitatea verificată în timpul controlului.

Prezentul proces-verbal de constatare a fost întocmit în ..... exemplare şi a fost înregistrat sub nr. ..... din ....., la entitatea controlată, din care un exemplar a fost lăsat acesteia, iar ..... exemplare au fost luate de echipa de control.

Prin semnarea procesului-verbal de constatare se recunoaşte restituirea actelor şi documentelor puse la dispoziţia auditorilor publici externi.

Echipa de control, Auditori publici externi: Numele şi prenumele	Conducerea entităţii controlate, Numele şi prenumele, funcţia .....

Scanned with OKEN Scanner

ANEXA 4.2

CURTEA DE CONTURI
Departamentul/ Camera de conturi

PROCES-VERBAL DE CONSTATARE
Localitatea ....., ziua .... luna ..... anul .....

Subsemnatul, ..., având funcţia de auditor public extern în cadrul ..... *(denumirea structurii de control)* ....., în temeiul Legii nr. 94/1992 privind organizarea şi funcţionarea Curţii de Conturi, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, şi al Delegaţiei nr. ....., am efectuat în perioada ..... controlul ..... *(denumirea acţiunii şi perioada supusă verificării)* ..... la ..... *(denumirea persoanei juridice verificate, cod fiscal)* ..... din ..... *(localitatea şi adresa completă)* ..... .

În perioada supusă controlului şi în timpul controlului, conducerea executivă a unităţii a fost asigurată de ..... *(Se vor înscrie, pe perioade, numele, prenumele şi funcţia persoanelor care au asigurat conducerea executivă în perioada supusă controlului şi în timpul controlului.)*

Ca urmare a controlului efectuat, au fost constatate fapte pentru care există indicii că au fost săvârşite cu încălcarea legii penale, astfel:

Se prezintă în mod concret şi explicit faptele pentru care există indicii că au fost săvârşite cu încălcarea legii penale:

1.
2.
...
n

Pentru fiecare constatare se precizează în mod obligatoriu următoarele:

a) legea sau altă reglementare încălcată, cu indicarea articolului, literei şi a conţinutului acesteia;

b) estimarea, după caz, a valorii operaţiunilor care constituie abateri, ce se determină pe bază de date, documente şi alte probe relevante;

c) cauzele şi împrejurările care au condus la încălcarea legii sau a altor norme;

Scanned with OKEN Scanner

d) stabilirea, după caz, a consecinţelor economico-financiare ale abaterilor ce constituie indicii că au fost săvârşite cu încălcarea legii penale;

e) persoanele cu atribuţii în domeniul în care s-au constatat abateri, poziţia acestora faţă de abaterile constatate, exprimată în nota de relaţii, precum şi punctul de vedere motivat al auditorilor publici externi cu privire la aceasta;

f) măsurile luate de entitatea verificată în timpul controlului.

Prezentul proces-verbal de constatare a fost întocmit în ..... exemplare şi a fost înregistrat sub nr. ..... din ..... la entitatea controlată, din care un exemplar a fost lăsat acesteia, iar ..... exemplare au fost luate de echipa de control.

Prin prezenta se consemnează faptul că au fost ridicate documente în original prin Procesul-verbal nr. .... Prin semnarea procesului-verbal de constatare se recunoaşte restituirea celorlalte acte şi documente în original puse la dispoziţia auditorilor publici externi.

Echipa de control,
Auditori publici externi:
Numele şi prenumele
.....

Conducerea entităţii controlate,
Numele şi prenumele, funcţia
.....

Scanned with OKEN Scanner

ANEXA 5

CURTEA DE CONTURI
Departamentul/ Camera de conturi

NOTĂ DE RELAȚII*

Solicitate domnului (doamnei) ....., încadrat (ă) la ..... *(instituția publică, regia autonomă, societatea comercială, bancară etc.)* ..... în funcția de ....., în perioada ..... *(perioada controlată)* .....

Aspectele în legătură cu care vi se solicită relații se referă la următoarele:

1. Întrebare *(Se vor formula întrebări menite să clarifice cauzele și împrejurările în care au fost produse aspectele constatate, cu descrierea, dacă este cazul, a aspectelor în cauză.)*

.....

2. Întrebare

.....

n. Dacă mai aveți ceva de adăugat?

.....

Persoanele care dau relații vor trebui să prezinte documente sau alte acte justificative care să probeze afirmațiile făcute. De asemenea, pot prezenta și alte informații considerate necesare clarificării împrejurărilor în care s-au produs abaterile de la legalitate și regularitate care au determinat sau nu au determinat producerea de prejudicii, respectiv faptele pentru care există indicii că au fost săvârșite cu încălcarea legii penale.

Auditorul public extern va preciza data până la care trebuie prezentată nota de relații.

Data:
.....

Auditor public extern,
Numele și prenume
.....
Semnătura
.....

**Persoana căreia i s-au solicitat relații prezintă în scris, sub semnătură, răspunsurile la întrebările formulate în nota de relații.*

Scanned with OKEN Scanner

ANEXA 6

CURTEA DE CONTURI
Departamentul/ Camera de conturi

DECIZIA
nr. ...../ anul

Având în vedere prevederile Legii nr. 94/1992 privind organizarea şi funcţionarea Curţii de Conturi, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, şi ale Regulamentului privind organizarea şi desfăşurarea activităţilor specifice Curţii de Conturi, precum şi valorificarea actelor rezultate din aceste activităţi,

examinând abaterile de la legalitate şi regularitate consemnate în ..... *(actul de control)* ..... nr. ....., încheiat în urma acţiunii de control ..... efectuate la ..... *(entitatea verificată)* .....

SE CONSTATĂ:

Se vor înscrie în mod sintetic şi concret abaterile de la legalitate şi regularitate, după cum urmează:

1. .....
2. .....
.....
n. .....

Pentru înlăturarea acestor abateri de la legalitate şi regularitate, în baza prevederilor Legii nr. 94/1992, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, şi ale Regulamentului privind organizarea şi desfăşurarea activităţilor specifice Curţii de Conturi, precum şi valorificarea actelor rezultate din aceste activităţi, aprobat de plenul Curţii de Conturi prin Hotărârea nr. 1/2009 şi publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 78 din 10 februarie 2009, şeful de departament/ directorul camerei de conturi

Scanned with OKEN Scanner

DECIDE:

Se vor înscrie în mod concret măsurile ce urmează a fi duse la îndeplinire de către entitatea verificată:

1. .....
Termen de realizare: .....
(ziua/ luna/ anul)

2. .....
Termen de realizare: .....
(ziua/ luna/ anul)

3. .....
Termen de realizare: .....
(ziua/ luna/ anul)

.....
n. .....
Termen de realizare: .....
(ziua/ luna/ anul)

Despre măsurile luate şi rezultatele obținute ne veți comunica până cel mai târziu ..... *(Se va corela cu o perioadă de cel mult 5 zile după data expirării termenului maxim de realizare a măsurilor dispuse în decizie.)* .....

Totodată, în baza prevederilor art. 96 din Legea nr. 94/1992, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, şeful de departament/ directorul camerei de conturi

CERE:

Suspendarea din funcție a dlui/ dnei ....., acuzat/ă de săvârşirea de fapte cauzatoare de prejudicii importante prezentate la pct. .... din prezenta decizie şi/sau a unor abateri grave cu caracter financiar menționate la pct. ..... de mai sus, până la soluționarea definitivă a cauzelor în care este implicat/ă.

Despre măsura luată ne veți comunica până cel târziu ..... .

În cazul neîndeplinirii acestei măsuri dispuse în temeiul art. 96 din Legea nr. 94/1992, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, se aplică amendă civilă potrivit prevederilor art. 127 lit. b) din Legea nr. 94/1992, republicată, cu modificările şi completările ulterioare.

Scanned with OKEN Scanner

În termen de 15 zile lucrătoare de la comunicarea deciziei, partea interesată poate face contestaţie la ..... *(Se menţionează departamentul/ camera de conturi care a emis decizia.)*

Contestaţia nu suspendă obligaţia executării măsurilor dispuse prin prezenta decizie.

Semnătura *(clar şi olograf)*

.....

Şef de departament/
Director cameră de conturi,

.....

Data emiterii

.....

NOTĂ: *1. În situaţia în care prin această decizie s-a dispus conducerii entităţii verificate să stabilească întinderea prejudiciului şi să ia măsuri pentru recuperarea acestuia, se va înscrie în mod obligatoriu următoarea precizare: "Nerecuperarea prejudiciilor, ca urmare a nedispunerii şi a neurmăririi de către conducere a măsurilor transmise de Curtea de Conturi, constituie infracţiune şi se pedepseşte cu închisoare de la 6 luni la 3 ani, conform prevederilor art. 128^1 din Legea nr. 94/1992 privind organizarea şi funcţionarea Curţii de Conturi, republicată, cu modificările şi completările ulterioare".*

2.Conţinutul deciziei se adaptează, de la caz la caz, în funcţie de constatările concrete şi măsurile aferente de valorificare ce se impun (de exemplu, nu se introduce secţiunea "CERE" referitor la cererea de suspendare din funcţie în baza art. 96 din Legea nr. 94/1992, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, dacă nu se impune luarea acestei măsuri).

Scanned with OKEN Scanner

ANEXA 7

CURTEA DE CONTURI
Departamentul/ Camera de conturi
Număr de înregistrare ...../ ziua ..../ luna ...../ anul .....

Entitatea .....
Doamnei/ domnului .....

Vă transmitem alăturat, pentru a asigura punerea în execuție, Decizia nr. .../ ziua ...../ luna ...../ anul ..... privind înlăturarea abaterilor de la legalitate şi regularitate constatate şi consemnate în Procesul-verbal nr. ...../ziua ...../ luna ...../anul ....., încheiat în urma acțiunii de verificare a ..... *(denumirea acțiunii)* ..... .

Şef de departament/
Director cameră de conturi,
.....

Scanned with OKEN Scanner

ANEXA 8

CURTEA DE CONTURI
Departamentul .....

ÎNCHEIERE Nr. .....
din ..... *(ziua, luna, anul)*

În baza prevederilor Legii nr. 94/1992 privind organizarea şi funcţionarea Curţii de Conturi, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, şi ale Regulamentului privind organizarea şi desfăşurarea activităţilor specifice Curţii de Conturi, precum şi valorificarea actelor rezultate din aceste activităţi, Comisia de soluţionare a contestaţiilor constituită din:

a) pentru deciziile emise de departamentele de specialitate:
1. ..... - vicepreşedinte;
2. ..... - consilierul de conturi care coordonează departamentul care a efectuat verificarea;
3. ..... - consilier de conturi (desemnat de vicepreşedinte).
b) pentru deciziile emise de camerele de conturi:
1. ..... - consilierul de conturi care coordonează domeniul care a făcut obiectul verificării;
2. ..... - consilier de conturi (desemnat de către unul dintre vicepreşedinţi);
3. ..... - director din departamentul respectiv.

Examinând Contestaţia înregistrată la Curtea de Conturi sub nr. ....., formulată de ..... *(partea interesată)* ..... la Decizia nr. ....., emisă de către structura din cadrul Curţii de Conturi ....., ca urmare a acţiunii de control/ audit ..... *(denumirea acţiunii)* ..... efectuate la această entitate în perioada .....,

DISPUNE:
admiterea totală/admiterea parţială/ respingerea contestaţiei.

Observaţie: *În cazul admiterii parţiale a contestaţiei, se va preciza concret măsura din Decizia nr. ....., care se dispune a fi anulată.*

Împotriva hotărârii formulate prin prezenta încheiere de către Comisia de soluţionare a contestaţiilor entitatea verificată, în termen de 15

Scanned with OKEN Scanner

zile lucrătoare de la primirea comunicării, poate sesiza instanța de contencios administrativ și fiscal competentă, respectiv Secția de contencios administrativ și fiscal a Curții de Apel București/ Secția de contencios administrativ și fiscal a Tribunalului Județean ..... *(se va indica, după caz).*

Emisă în ședință, astăzi, ...
(ziua, luna, anul)

Comisia de soluționare a contestațiilor,
.....
.....

NOTĂ: *1. Cu ocazia ședinței Comisiei de soluționare a contestațiilor, în vederea emiterii prezentei încheieri, secretarul de ședință întocmește un proces-verbal al ședinței, în care se va consemna participarea și a altor persoane decât membrii Comisiei de soluționare a contestațiilor (respectiv ....., reprezentanți ai entității verificate). Totodată, în proces-verbal se vor menționa dezbaterile care au avut loc, precum și actele și documentele suplimentare depuse de entitatea verificată în vederea susținerii contestației.*

2. Opinia separată și motivarea acesteia se anexează la prezenta încheiere și se semnează de către membrul Comisiei de soluționare a contestațiilor care a formulat-o.

Scanned with OKEN Scanner

ANEXA 9

CURTEA DE CONTURI
Departamentul/ Camera de conturi

ÎNCHEIERE Nr. .....
din ..... *(ziua, luna, anul)*

În baza prevederilor Legii nr. 94/1992 privind organizarea şi funcţionarea Curţii de Conturi, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, şi ale Regulamentului privind organizarea şi desfăşurarea activităţilor specifice Curţii de Conturi, precum şi valorificarea actelor rezultate din aceste activităţi, comisia constituită din:

a) la nivelul departamentelor de specialitate:

1. ..... - vicepreşedinte;

2. ..... - consilierul de conturi care coordonează departamentul ce a efectuat verificarea;

3. ..... - consilier de conturi (desemnat de vicepreşedinte).

b) la nivelul camerelor de conturi:

1. ..... - directorul camerei de conturi;

2. ..... - directorul adjunct al camerei de conturi;

3. ..... - şeful de serviciu/auditor public extern.

Examinând Procesul-verbal de constatare înregistrat sub nr. ..... la Curtea de Conturi, încheiat la ..... *(entitatea verificată)* ..... potrivit art. 127/art. 128 (după caz) din Legea nr. 94/1992, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, după caz,

STABILEŞTE:

Varianta 1 *(în cazul aplicării art. 127 din Legea nr. 94/1992, republicată, cu modificările şi completările ulterioare)*

Se aplică amenda civilă egală cu salariul de la ..... până la ..... persoanei/ persoanelor *(se nominalizează persoana/ persoanele răspunzătoare)* ..... care se face/se fac răspunzătoare de neîndeplinirea măsurilor dispuse în temeiul art. ..... din Legea nr. 94/1992, republicată, cu modificările şi completările ulterioare.

Scanned with OKEN Scanner

Varianta 2 *(în cazul aplicării art. 128 din Legea nr. 94/1992, republicată, cu modificările şi completările ulterioare)*

Se aplică penalizări în sumă de 50 lei/zi de întârziere, respectiv suma totală de ..... persoanei/ persoanelo ..... care a/au încălcat obligaţiile prevăzute la art. 4 alin. (2) din Legea nr. 94/1992, republicată, cu modificările şi completările ulterioare.

Împotriva prezentei încheieri emise de comisie se poate face întâmpinare, în termen de 15 zile lucrătoare de la primirea comunicării, la instanţa de contencios administrativ şi fiscal competentă, respectiv Secţia de contencios administrativ şi fiscal a Curţii de Apel Bucureşti/ Secţia de contencios administrativ şi fiscal a Tribunalului Judeţean ..... *(se va indica, după caz)* ..... .

În ambele variante de mai sus, un exemplar din prezenta încheiere se transmite organelor fiscale competente pentru urmărirea încasării.

Emisă în şedinţă, astăzi, ...
(ziua, luna, anul)

Comisia,
.....

Scanned with OKEN Scanner

ANEXA 10

CURTEA DE CONTURI
Departamentul/ Camera de conturi
Număr de înregistrare ..... ziua .../ luna ..... anul ...

CERTIFICAT DE CONFORMITATE

În baza prevederilor art. 31 alin. (2) din Legea nr. 94/1992 privind organizarea şi funcţionarea Curţii de Conturi, republicată, cu modificările şi completările ulterioare,

luând act că în urma efectuării, în temeiul art. 22 din Legea nr. 94/1992, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, a misiunii de audit financiar la ..... *(Se menţionează entitatea auditată.)* ..... a fost formulată o opinie fără rezerve, ca urmare a faptului că situaţiile financiare au fost elaborate şi prezentate în concordanţă cu legile şi reglementările în vigoare şi oferă o imagine reală şi fidelă sub toate aspectele semnificative,

se certifică conformitatea contului de execuţie pe anul ....., încheiat de ..... *(Se menţionează entitatea auditată.)* .....

Conform art. 32 din Legea nr. 94/1992, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, certificarea contului de execuţie nu constituie temei pentru exonerarea de răspundere juridică.

Şef de departament/
Director cameră de conturi,
.....

Scanned with OKEN Scanner

ANEXA 11

CURTEA DE CONTURI
Departamentul/ Camera de conturi

LISTA
riscurilor identificate şi evaluarea acestora

Domeniul/ Obiectivul/ Activitatea/ Procesul	*Descrierea riscului – cauza, problema - impactul, după caz*	*Risc critic (semnificativ şi relevant) Da/ Nu*	*Obs.*

Scanned with OKEN Scanner

Bibliografie

1. Bostan, I., *Controlul financiar*, Ed. Polirom, Iaşi, 2000.
2. Bostan, I., *Drept financiar european*, Ed. Universitaria, Craiova, 2006.
3. Bostan, I., Ţurcanu, V., *Instituţia Curţii de Conturi din România şi Republica Moldova, în context european*, Editura Alfa/ *Academic Collection*, Iaşi, 2009
4. I. Coşmănaru (et al.), *Raportul Naţional asupra Corupţiei (2009)*, http://www.transparency.org.ro/politici_si_studii/studii/national_corupti e/2009/NCR2009ro.pdf
5. Ion Filipescu, *Drept Comunitar European*, Ed. Actami, Bucureşti, 2000.
6. L. Henegaru, *Control financiar şi expertiză contabilă*, EDP, Bucureşti, 1970.
7. Pereş, I., Popovici, D., Bunget, O., Pereş, C., *Controlul economic financiar*, Ed. Mirton, Timişoara, 2003.
8. Gh. Popescu, *„Curtea de Conturi - Curte Constituţională a sistemului financiar"*, în Buletinul informativ al Curţii de Conturi, nr. 1 şi 2/1995.
9. Szabo, I. Al., *Controlul financiar suprem în statul de drept*, Ed. Economică, Bucureşti, 2001.
10. Şaguna, Dan-Drosu, *Drept financiar şi fiscal*, Ed. All Beck, Bucureşti, 2006.
11. ****Regulament privind organizarea şi desfăşurarea activităţilor specifice Curţii de Conturi*, precum şi valorificarea actelor rezultate din aceste activităţi (aprobat prin Hotărârea plenului Curţii de Conturi nr. 1/ 04.02.2009, conform prevederilor art. 12 alin. (2) din Legea nr. 94/1992, republicată, cu modificările şi completările ulterioare), M.Of. 78 din 10 februarie 2009.
12. ****Codul de conduită etică şi profesională*, editat de Curtea de Conturi a României, Bucureşti, 2009.
13. ****Statutul auditorului public extern*, editat de Curtea de Conturi a României, Bucureşti, 2009.
14. ****Standardele de audit ale Curţii de Conturi a României*, Bucureşti, 2009.

Scanned with OKEN Scanner

15. ***_Manual de audit financiar şi regularitate_, editat de Curtea de Conturi a României, Proiect Phare, Bucureşti, 2003.
16. ***_Manualul auditul performanţei_, Proiect finanţat de UE, Bucureşti, 2005.
17. ***_Constituţia României_, modificată şi completată prin Legea de revizuire a Constituţiei României nr. 429/2003, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 758 din 29 octombrie 2003; republicată, cu reactualizarea denumirilor şi dându-se textelor o nouă numerotare, în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 767 din 31 octombrie 2003.
18. ***Legea nr. 94/1992 privind organizarea si functionarea Curtii de Conturi.
19. ***Ordonanţa de urgenţă a Guvernului nr. 117/2003 privind preluarea activităţii jurisdicţionale şi a personalului instanţelor Curţii de Conturi de către instanţele judecătoreşti, aprobată cu modificări şi completări prin Legea nr. 49/2004.
20. ***Decizia nr. 544 din 28 iunie 2006 referitoare la excepţia de neconstituţionalitate a Ordonanţei de urgenţă a Guvernului nr. 43/2006 privind organizarea şi funcţionarea Curţii de Conturi.
21. ***Ordonanţa de urgenţă a Guvernului nr. 53 din 15 iunie 2005 pentru preluarea procurorilor financiari ai Curţii de Conturi de Ministerul Public.
22. ***Ordonanţa de urgenţă a Guvernului nr. 43 din 14 iunie 2006 privind organizarea şi funcţionarea Curţii de Conturi.
23. ***Legea nr. 217/2008 pentru modificarea si completarea Legii nr. 94/1992 privind organizarea si functionarea Curtii de Conturi.
24. www.rcc.ro
25. www.eca.eu.int
26. http://ionelbostan.finantare.ro

Scanned with OKEN Scanner

IONEL BOSTAN (N. 21 februarie 1962, Giurgeşti-Tg. Frumos) este profesor universitar - Doctor Honoris Causa (ASEM/ H.Sen. 24.02.2010) - şi auditor public extern, titularizat în învăţământul superior de stat, specialităţile: (1) Finanţe/ Control – Ord.Min.Ed. nr. 4742/ 2003 şi (2) Drept public - Ord. Min.Ed.C.I. nr. 3610/ 03.04.2009, ambele în grad de „profesor universitar". A studiat Economia şi Dreptul la Univ. "Al.I.Cuza" Iaşi, fiind licenţiat atât în Ştiinte Economice cât şi în Ştiinţe Juridice. Ulterior a absolvit şi Facultatea de Filosofie. Are două doctorate: primul în Economie şi cel de-al doilea în Drept. Admis în profesia avocaţială prin Decizia nr. 361 din 22.10.2008 a Decanului Baroului Iaşi. Este conducător de doctorat, din 2005, conform Ord. Min. Ed. nr. 4807/2005. Membru corespondent al mai multor academii din străinătate, domeniul Law/ Business. Autor şi coautor a 12 cărţi de specialitate, apărute exclusiv la edituri acreditate de MEdC (CNCSIS) şi a peste 500 de articole, eseuri şi studii (60 în publicaţii cotate ISI/ Thomson ori clasificate în baze de date internaţionale). Membru titular al Uniunii Scriitorilor (USR) şi al Asociaţiei Jurnaliştilor din Romania (AJR). Jurnalist colaborator la mai multe publicaţii din ţară şi străinătate. Premiul „Academica" pentru carte universitară, acordat în cadrul Salonului Internaţional de Carte – Ediţia a XVIII-a, Iaşi, 2009.

ISBN 978-973-168-214-3
9 789731 682143

Scanned with OKEN Scanner